

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Marjo Nurmela

SUULLISET KÄSITTELYT VEROPROSESSISSA

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2016

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

NURMELA, MARJO: Suulliset käsittelyt veroprosessissa

Pro gradu -tutkielma, VIII + 95 s.

Vero-oikeus

Huhtikuu 2016

Veroprosessissa pääsääntönä on kirjallinen menettely, koska yleensä hallintotuomioistuimella on käytössään laaja kirjallinen aineisto asian ratkaisemiseksi. Asian selvittämiseksi voidaan kuitenkin tarvittaessa toimittaa myös suullinen käsittely, ja tässä tutkimuksessa tarkastellaankin suullisen käsittelyn soveltumista veroasioiden oikeudenkäynteihin.

Suullinen käsittely voidaan järjestää HLL 37 §:n mukaan hallintotuomioistuimen aloitteesta tai HLL 38 §:n perusteella yksityisen asianosaisen pyynnöstä. Tuomioistuimen aloitteesta järjestämät suulliset käsittelyt ovat veroprosessissa erittäin harvinaisia, ja suurin osa suullisista käsittelyistä järjestetään HLL 38 §:n mukaisesti verovelvollisen pyynnöstä. Myös veroprosessin toinen osapuoli, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö, voi vaatia suullista käsittelyä toimitettavaksi HLL 37 §:n perusteella, mutta käytännössä tämä on poikkeuksellista. HLL 38 §:n sanamuodon mukaan suullinen käsittely on pääsääntöisesti järjestettävä yksityisen asianosaisen sitä pyytäessä. Veroasioissa asetelma on kuitenkin päinvastainen – suullisen käsittelyn pyyntöjä hylätään enemmän kuin hyväksytään.

Tutkimusmetodeina ovat lainoppi ja empiirinen, pääasiassa laadullinen menetelmä. Lainopilla on tärkeä rooli tutkimuksen empiirisen osuuden ymmärtämiseksi. Empiirisen osuuden tutkimusaineisto koostuu niistä hallinto-oikeuksien vuosina 2013–2015 antamista päätöksistä, joissa on vaadittu suullista käsittelyä tai joissa hallinto-oikeus on järjestänyt sen oma-aloitteisesti. Tutkimuksen avulla saadaan yleiskuvaa suullisen käsittelyn asemasta veroprosessissa, tuotetaan tilastotietoa ja analysoidaan sitä. Empiirisen metodin vuoksi oikeuskäytäntö on tutkimuksessa merkittävä lähde. Muita tärkeitä lähteitä ovat suullista käsittelyä koskeva lainsäädäntö, lainvalmisteluaineisto sekä oikeuskirjallisuus.

Tutkimuksen perusteella suulliset käsittelyt ovat veroprosessissa edelleen harvinaisia. Vuosittain suullisia käsittelyitä järjestetään 10–20 ja tutkimusaineiston päätöksissä verovelvollisten suullisen käsittelyn pyynnöistä hyväksyttiin 17 %. Suullisten käsittelyiden määrä ei kuitenkaan tutkimuksen mukaan ole ongelma. Suullinen käsittely on järjestettävä, jos siitä on hyötyä asian ratkaisemisessa, ja tämä on tapauskohtaista. Hallinto-oikeuksien suullisen käsittelyn pyynnön tutkimista voitaisiin kuitenkin yhtenäistää uudistamalla säännöksiä. Veroprosessin osapuolten on tärkeää kiinnittää huomiota suullisen käsittelyn tehokkaaseen hyödyntämiseen. On ymmärrettävä, että suullinen käsittely on veroprosessissa vain yksi selvityskeino, ja se eroaa siten merkittävästi esimerkiksi rikosprosessin suullisuudesta. Suullisella käsittelyllä on vähäisestä käsittelyiden määrästä huolimatta paikkansa myös veroprosessissa, verovelvollisen oikeusturvan takeena.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LÄHTEET	III
LYHENTEET	VIII
1 JOHDANTO	1
1.1 Taustaa tutkimukselle ja aiheen esittely	1
1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset	3
1.3 Tutkimusmetodit ja lähdeaineisto	5
1.4 Tutkimuksen rakenne	8
2 VEROPROSESSI JA OIKEUS SUULLISEEN KÄSITTELYYN	10
2.1 Veroasioiden muutoksenhaku hallinto-oikeudessa	10
2.2 Kaksiasianosaissuhde	12
2.3 Virallisperiaate ja määräämisperiaate	13
2.4 Asian selvittäminen hallintoprosessissa verrattuna riita- ja rikosprosesseihin	17
2.4.1 Yleisesti eroista ja yhtäläisyyksistä prosessien välillä	17
2.4.2 Erot ja yhtäläisyydet veroprosessin ja suullisuuden kannalta	19
2.5 Oikeus suulliseen käsittelyyn	24
2.5.1 PL 21 §:n mukainen oikeusturva	24
2.5.2 EIS 6 (1) artiklan oikeudenmukainen oikeudenkäynti	27
3 SUULLISEN KÄSITTELYN JÄRJESTÄMINEN	31
3.1 Suullisen käsittelyn toimittaminen tuomioistuimen aloitteesta	31
3.2 Suullinen käsittely asianosaisten pyynnöstä	33
3.3 Suullisen käsittelyn kulku veroprosessissa	40
3.3.1 Osallistujat ja vaiheet	40
3.3.2 Asianosaisten, todistajien ja asiantuntijoiden kuuleminen	43

3.3.3	Suullisen käsittelyn kulut ja eräitä muita säännöksiä	47
3.4	Veronkorotus ja suullinen käsittely	49
3.4.1	EIT:n oikeuskäytäntö.....	49
3.4.2	KHO:n antamat vuosikirjapäätökset.....	51
4	SUULLISET KÄSITTELYT HALLINTO-OIKEUKSIEN OIKEUS- KÄYTÄNNÖSSÄ	56
4.1	Yleistä aineistosta	56
4.2	Suullisen käsittelyn vaatiminen	62
4.2.1	Vaatimusten hyväksyminen.....	62
4.2.2	Vaatimusten hylkääminen	66
4.2.3	Veronsaajien oikeudenvallontayksikön kanta ja sen merkitys	69
4.2.4	Kytkeä rikosprosessiin ja muihin prosesseihin	71
4.3	Hallinto-oikeuksissa järjestetyt suulliset käsittelyt.....	74
4.3.1	Yleisiä havaintoja	74
4.3.2	Todistelu	78
4.4	Päätösten käsittely KHO:ssa.....	81
5	VEROPROSESSIN SUULLISEN KÄSITTELYN KEHITTÄMINEN	83
5.1	Suullisen käsittelyn yleisten säännösten uudistaminen.....	83
5.2	Suullisen käsittelyn kulun kehittäminen	87
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	92

LÄHTEET

Aarnio 1982

Aarnio, Aulis: Oikeussäännösten tulkinnasta. Tutkimus lainopillisen perustelun rationaalisuudesta ja hyväksyttävyydestä. Helsingin Yliopiston Monistuspalvelu 1982.

Aer 2003

Aer, Janne: Oikeusturva ja oikeudenmukainen oikeudenkäynti hallintolainkäytössä. Oikeustiede-Jurisprudentia 2003:XXXVI, s. 5–61.

Aer 2009

Aer, Janne: Tuomioistuimen selvittämisvastuu ja suullinen käsittely hallintoprosessissa. Defensor Legis 5/2009, s. 761–774.

Anttila 2007

Anttila, Matti: Suullisen käsittelyn toimittaminen veroasiassa. Verotus 4/2007, s. 417–426.

Anttila 2004

Anttila, Matti: Kaksiasianosaissuhde vero-oikeudellisessa muutoksenhakuprosessissa. Verotus 3/2004, s. 277–287.

AOA 2007

Eduskunnan apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen: Veronkorotusvalitusta koskeva suullinen käsittely hallinto-oikeudessa 12.6.2007. Dnro 736/4/06. Saatavilla osoitteesta <<http://www.eduskunta.fi/eoaratkaisut/eoae+736/2006>>, katsottu 19.3.2016.

Autio – Rabinä 2016

Autio, Salla – Rabinä, Timo: Oikeudenkäyntikulut veroprosessissa – keskeiset periaatteet ja tutkimus kulujen korvaamista koskevasta oikeuskäytännöstä. Verotus 1/2016, s. 38–54.

Frände ym. 2012

Frände, Dan – Havansi, Erkki – Helenius, Dan – Koulu, Risto – Lappalainen, Juha – Lindfors, Heidi – Niemi, Johanna – Rautio, Jaakko – Virolainen, Jyrki: Prosessioikeus. Jatkuvatäydenteinen. Talentum Media Oy:n verkkojulkaisu 2012.

Hallberg ym. 2011

Hallberg, Pekka – Karapuu, Heikki – Ojanen, Tuomas – Scheinin, Martin – Tuori, Kaarlo – Viljanen, Veli-Pekka: Perusoikeudet. Jatkuvatäydenteinen. Talentum Media Oy:n verkkojulkaisu 2011.

HE 309/1993 vp

Hallituksen esitys 309/1993 eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta

HE 217/1995 vp

Hallituksen esitys 217/1995 eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi

HE 153/2012 vp

Hallituksen esitys 153/2012 eduskunnalle laeiksi hovioikeuslain ja hallinto-oikeuslain 1 ja 2 §:n sekä eräiden niihin liittyvien lakien muuttamisesta

HE 23/2014 vp

Hallituksen esitys 23/2014 eduskunnalle laeiksi autoverolain, ajoneuvoverolain 50 ja 53 §:n ja polttoainemaksusta annetun lain muuttamisesta

HE 245/2014 vp

Hallituksen esitys 245/2014 eduskunnalle laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi

Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen Teuvo: Kirjoitetaan juridiikka. Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. Talentum Media Oy 2010.

Karhu 2016

Karhu, Einari: Suullinen käsittely veroprosessissa. Defensor Legis 2/2016, s. 225–234.

Keinänen – Väättänen 2015

Keinänen, Anssi – Väättänen, Ulla: Empiirinen oikeustutkimus – mitä ja milloin? Teoksessa Miettinen, Tarmo (toim.): Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta. Edita Publishing Oy 2015, s. 246–271.

Leidhammar 2014

Leidhammar, Börje: Skatteförfarande och skatteprocess. Saatavilla osoitteesta <<http://www.leidhammar.com/blog/20140911skatteforfarande-och-skatteprocess>>, katsottu 19.3.2016.

Linnakangas 2010

Linnakangas, Esko: Hallintotuomioistuinten veropäätösten julkaisemisesta ja varsinkin julkaisemattomuudesta. Verotus 3/2010, s. 245–251.

Lohiniva-Kerkelä 2003

Lohiniva-Kerkelä, Mirva: Verosalaisuus. Edita Publishing Oy 2003.

Myrsky 2001

Myrsky, Matti: Veroasioiden suullinen käsittely tuomioistuinmenettelyssä. Tilintarkastus-Revision 1/2001, s. 15–17.

Myrsky 2008

Myrsky, Matti: Suullinen käsittely veroprosessissa (KHO 2007: 67–68). Lakimies 2008/1, s. 107–118.

Myrsky – Rabinä 2015

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 7. uudistettu painos. Talentum Media Oy 2015.

Mäenpää 2007

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeus. 2. uudistettu painos. WSOYpro 2007.

Mäenpää 2013

Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. Jatkuvatäydenteinen. Talentum Media Oy:n verkkojulkaisu 2013.

Määttä 2014

Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta. Edita Publishing Oy 2014.

OKa 2016

Valtioneuvoston oikeuskansleri Jaakko Jonkka: Suullisten käsittelyjen järjestäminen vakuutusoikeudessa. Kirje 10.3.2016. Dnro 2/50/2016.

OM 2008:18

Oikeusministeriön lausuntoja ja selvityksiä 2008:18. Hallintolainkäytön nykytila ja kehittämistarpeet. Raportti hallintotuomioistuinten lainkäyttöhenkilökunnan kyselystä. Julkaistu 12.11.2008.

OM 2009:17

Oikeusministeriön lausuntoja ja selvityksiä 2009:17. Hallintolainkäytön nykytila ja kehittämistarpeet. Raportti kyselystä asiamiehille ja avustajille. Julkaistu 10.8.2009.

OM 2009:19

Oikeusministeriön työryhmämietintöjä 2009:19. Hallintolainkäytön kehittäminen. Prosessityöryhmän välimietintö. Julkaistu 31.12.2009

OM 2010:63

Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 2010:63. Hallintolainkäytön kehittäminen. Lausuntotiivistelmä prosessityöryhmän välimietinnöstä. Julkaistu 25.8.2010.

OM 2011:4

Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 2011:4. Oikeudenkäynti hallintoasioissa. Prosessityöryhmän mietintö. Julkaistu 4.2.2011.

OM 2016:6

Oikeusministeriön julkaisu 2016:6. Oikeusministeriön säädöshankkeet 1.2.2016. Julkaistu 1.2.2016.

Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015

Paso, Mirjami – Saukko, Petri – Tarukannel, Veijo – Tolvanen, Matti: Hallintolainkäyttö. Talentum Media Oy 2015.

Pellonpää 2005

Pellonpää, Matti: Euroopan ihmisoikeussopimus. 4. uudistettu painos. Talentum Media Oy 2005.

Pellonpää – Heikkilä 2008

Pellonpää, Matti – Heikkilä, Vesa: Veronkorotus ja suullinen käsittely hallintolainkäytössä. Verotus 1/2008, s. 17–25.

Pikkujämsä 2014

Pikkujämsä, Mikko: Asianajajan ajatuksia hallintoprosessista. Defensor Legis 6/2014, s. 881–894.

Pitkäranta 2005

Pitkäranta, Ann-Mari: Näytöstä ja sen arvioinnista tuloveroprosessissa. Edita Publishing Oy 2005.

Pitkäranta 2006

Pitkäranta, Ann-Mari: Näkökantoja veroprosessista ja sen kehittämisestä hallinto-oikeuden näkökulmasta. Verotus 2/2006, s. 186–193.

Saukko 2013a

Saukko, Petri: Eräitä veroasioiden prosessuaalisia haasteita hallintotuomioistuimen näkökulmasta. Teoksessa Mieho, Altti (toim.): Vero ja finanssi. Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta. Edita Publishing Oy 2013, s. 304–326.

Saukko 2013b

Saukko, Petri: Suullinen käsittely hallintolainkäyttöasiassa – ilmeisen tarpeeton, tarpeeton vai sittenkin tarpeellinen. Teoksessa Mieho, Altti (toim.): Iura novit curia – Juhlakirja Veijo Tarukannel 60 vuotta. Edita Publishing Oy 2013, s. 169–190.

Tarukannel – Jukarainen 2000

Tarukannel, Veijo – Jukarainen, Heikki: Oikeudenkäynti hallintotuomioistuimessa. Gummerus Kirjapaino Oy 2000.

Tolonen 2003

Tolonen, Hannu: Oikeuslähdeoppi. WSOY Lakitieto 2003.

Tolvanen 2013a

Tolvanen, Matti: Näytön hankkiminen ja arviointi veroprosessissa ja rikosprosessissa – yhtäläisyyksiä ja eroja. Teoksessa Mieho, Altti (toim.): Vero ja finanssi. Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta. Edita Publishing Oy 2013, s. 346–360.

Tolvanen 2013b

Tolvanen, Matti: Todennäköistä vai vailla varteen otettavaa epäilyä? – näyttöratkaisu verotuksessa ja veropetoksessa. Verotus 1/2013, s. 17–25.

Verohallinto 2011

Verohallinto: Suulliset käsittelyt hallintotuomioistuimissa. Verohallinnon ohje Dnro 1278/38/2010. Annettu 14.4.2011.

Verohallinto 2014

Verohallinto: Tietoa harmaasta taloudesta: Rakennusalan tekotapaselvitys. Asiantuntijakirjoitus 13/2014. Julkaistu 9.12.2014.

Verohallinto 2015

Verohallinto: Verovalitusmenettelyä koskeva ohje. Verohallinnon ohje Dnro A50/200/2015. Annettu 22.12.2015.

Äimä 2011

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. WSOYpro 2011.

LYHENTEET

AOA	eduskunnan apulaisoikeusasiamies
AVL	arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
Dnro	diaarinumero
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
EPL	ennakkoperintälaki (20.12.1996/1118)
HAO	hallinto-oikeus
HaOL	hallinto-oikeuslaki (26.3.1999/430)
HL	hallintolaki (6.6.2003/434)
HLL	hallintolainkäyttölaki (26.7.1996/586)
HM	Suomen hallitusmuoto (17.7.1919/94)
HTJulkL	laki oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa (30.3.2007/381)
julkisuuslaki	laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (21.5.1999/621)
KHO	korkein hallinto-oikeus
KiVL	kiinteistöverolaki (20.7.1992/654)
OK	oikeudenkäymiskaari (1.1.1734/4)
OKa	valtioneuvoston oikeuskansleri
OM	oikeusministeriö
PerVL	perintö- ja lahjaverolaki (12.7.1940/378)
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
ROL	laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (11.7.1997/689)
TVL	tuloverolaki (30.12.1992/1535)
verotietolaki	laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (30.12.1999/1346)
VHL	laki Verohallinnosta (11.6.2010/503)
VML	laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
VOVA	Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö
VSVL	varainsiirtoverolaki (29.11.1996/931)

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa tutkimukselle ja aiheen esittely

Hallintotuomioistuimissa asiat ratkaistaan yleensä kirjallisesti. HLL 37.1 §:n mukaan asian selvittämiseksi voidaan kuitenkin tarvittaessa järjestää suullinen käsittely. Suullinen käsittely voidaan toimittaa myös asianosaisen pyynnöstä, ja tästä säännellään HLL 38 §:ssä. Vaikka aikaisemmat säännökset mahdollistivat suullisten käsittelyjen toimittamisen, ennen HLL:n säätämistä suullisten käsittelyjen järjestäminen oli erittäin harvinaista. Tämä johtui osittain siitä, että suullisten käsittelyiden kulkua koskevia säännöksiä ei ollut, mutta myös tuomioistuinten tottumattomuudesta pitää käsittelyitä sekä suuresta työmäärästä.¹

HLL:n säätämisen yhtenä tavoitteena olikin lisätä suullisten käsittelyjen järjestämistä.² Lain voimaantulon jälkeen suullisuus hallintotuomioistuimissa on tavoitteen mukaisesti lisääntynyt.³ Veroprosessissa kirjallinen menettely on kuitenkin selvä pääsääntö. Tyypillisesti hallintotuomioistuimilla on veroasioissa käytettävissä laaja kirjallinen aineisto, kuten veroilmoitukset, verotarkastuskertomukset ja verovelvollisen vastineet. Näin ollen hallintotuomioistuin pystyy usein tekemään päätöksen kirjallisen aineiston perusteella, eikä suulliselle käsittelylle ole tarvetta. HLL:n voimaantulon jälkeen verovelvollisten pyynnot suullisten käsittelyjen järjestämiseen kuitenkin lisääntyivät, vaikkakin hallinto-oikeudet hylkäsivät pyynnöistä edelleen suurimman osan.⁴ Tutkimuksen tarkoituksena onkin tutkia suullista käsittelyä nimenomaan veroprosessissa.

PL 21 §:ssä säännellään oikeusturvasta. PL:n 21.1 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsiteltyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttö-

¹ HE 217/1995 vp, s. 23.

² HE 217/1995 vp, s. 26.

³ Myrsky 2008, s. 107.

⁴ Anttila 2007, s. 417.

elimen käsiteltäväksi. Lisäksi oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin turvataan Euroopan ihmisoikeussopimuksen (SopS 18–19/1990, EIS) 6 (1) artiklassa. Oikeus suulliseen käsittelyyn on mahdollista nähdä juuri oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä suojaavana perus- ja ihmisoikeutena⁵. Kun Suomi liittyi EIS:een vuonna 1989, Suomi teki väliaikaisen varauman koskien oikeutta suulliseen käsittelyyn, ja HLL:n säätämisen yhtenä tarkoituksena oli poistaa tämä varaus ja saattaa lainsäädäntö vastaamaan EIS 6 (1) artiklaa⁶. Sekä KHO että EIT ovatkin ottaneet ratkaisuisaan kantaa suullisten käsittelyiden järjestämiseen Suomessa.

Vaikka HLL:n säätämällä haluttiin lisätä hallintolainkäytön suullisuutta, HLL:n suullista käsittelyä koskevilla säännöksillä ei ollut tarkoitus muuttaa hallintoprosessin kulkua merkittävästi. Pääsääntönä on edelleen pysynyt kirjallinen menettely, jota suullinen käsittely täydentää.⁷ Asiassa voidaan järjestää suullinen käsittely, jos se on tarpeen asian selvittämiseksi (HLL 37.1 §). Tämä säännös mahdollistaa suullisen käsittelyn järjestämisen hallintotuomioistuimen aloitteesta ja antaa tuomioistuimelle harkintavallan suullisen käsittelyn pitämisestä. Säännös ei siis edellytä hallintotuomioistuinta järjestämään suullista käsittelyä, vaan suullinen käsittely on pidettävä, jos sen katsotaan olevan hyödyllinen asian selvittämisen kannalta tai kun se voi nopeuttaa asian ratkaisemista. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että hallintotuomioistuin voisi vapaasti päättää suullisen käsittelyn toimitamisesta, vaan se on toimitettava aina, kun siitä on hyötyä asian ratkaisemisessa.⁸ Veroasioissa suullisen käsittelyn pitäminen hallintotuomioistuimen aloitteesta lienee harvinaista.

HLL 38.1 §:n mukaan hallinto-oikeuden on toimitettava suullinen käsittely, jos yksityinen asianosainen pyytää sitä. Säännös koskee myös korkeinta hallinto-oikeutta silloin, kun se käsittelee valitusta hallintoviranomaisen päätöksestä. Säännöksen mukaan asianosaisen pyytämä suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta, jos vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti tai jos suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeeton. Lähtökohta siis on, että suullinen käsittely on järjestettävä, jos

⁵ Esim. Saukko 2013b, s. 171 ja Myrsky 2001, s. 15.

⁶ HE 217/1995 vp, s. 23.

⁷ HE 217/1995 vp, s. 26.

⁸ HE 217/1995 vp, s. 64.

yksityinen asianosainen sitä pyytää. Oikeus suulliseen käsittelyyn asianosaisen pyynnöstä ei kuitenkaan ole ehdoton, vaan suullisen käsittelyn järjestäminen voidaan evätä HLL 38.1 §:ssä mainituilla perusteilla.

Veroasioissa suullinen käsittely järjestetäänkin yleensä HLL 38.1 §:n mukaisesti verovelvollisen pyynnön perusteella. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (jäljempänä myös oikeudenvallontayksikkö tai VOVA) käyttää veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevista asioissa asianosaisena (VHL 24.1 §). Myös VOVA voi vaatia suullisen käsittelyn toimittamista, mutta koska HLL 38 § koskee vain yksityistä asianosaista, hallintotuomioistuimien harkitsee pyynnön tarpeellisuuden HLL 37 §:n kannalta.

1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksessa perehdytään suullista käsittelyä koskevaan lainsäädäntöön ja sitä koskevaan oikeuskäytäntöön veroasioiden näkökulmasta. Lisäksi tutkimuksessa on empiirinen osuus, jossa tutkitaan suullisten käsittelyjen järjestämistä veroasioissa hallinto-oikeuksien antamien päätösten perusteella, ja tuotetaan näin myös tilastotietoa. Tutkimusta suullisista käsittelyistä erityisesti veroasioiden kannalta on saatavilla vähän, vaikka käsittelyjen ja etenkin käsittelyjen järjestämispyyntöjen määrä on kasvanut myös veroasioissa HLL:n säätämisen jälkeen. Myöskään tilastoja veroasioiden suullisista käsittelyistä ei juurikaan ole käytettävissä, joten sellaisille voidaan katsoa olevan tarvetta⁹. Tietoa ei ole esimerkiksi siitä, kuinka usein verovelvolliset pyytävät suullisen käsittelyn järjestämistä eikä toisaalta siitä, kuinka suuressa osassa pyynnöistä hallintotuomioistuimet katsovat suullisen käsittelyn tarpeelliseksi ja järjestävät suullisen käsittelyn. Tutkimusongelmana on siis suullisten käsittelyjen toimittamisen soveltuminen veroprosessiin.

Tutkimuksen tavoitteena on jäsenellä suulliseen käsittelyyn liittyvää lainsäädäntöä ja selvittää vallitsevaa oikeustilaa veroasioiden kannalta sekä tuottaa tilastoanalyysia suullisista käsittelyistä veroprosessissa. Tarkoituksena on myös pohtia mahdollisia kehittä-

⁹ Ks. OKa 2016, jossa valtioneuvoston oikeuskansleri esittää, että vakuutus oikeuden suullisten käsittelyjen järjestämiskäytännöstä olisi syytä tehdä riittävän yksityiskohtainen ja kattava selvitys esimerkiksi empiirisen tutkimuksen avulla.

miskohteita. Tutkimustietoa voivat hyödyntää niin verovelvolliset kuin oikeudenvalvontayksikökin. Verovelvolliset voivat saada tietoa esimerkiksi siitä, minkä tyyppisissä tilanteissa suullisen käsittelyn pyyntö on tullut hyväksytyksi ja millainen on suullisen käsittelyn kulku. VOVA voi käyttää tietoa suullisiin käsittelyihin valmistautumisessa ja arvioidessaan suullisten käsittelyjen merkitystä ratkaisuihin. VOVA on tutkimuksen toimeksiantaja.

Tutkimuksessa pyritään vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

- 1) Mitä suullisista käsittelyistä säännellään, ja miten nämä säännökset soveltuvat veroprosessiin?
- 2) Kuinka paljon verovelvolliset esittävät pyyntöjä järjestää suullinen käsittely ja kuinka paljon hallinto-oikeudet pitävät suullisia käsittelyjä veroasioissa?
- 3) Millaisissa tapauksissa suullinen käsittely on katsottu tarpeelliseksi järjestää ja millainen on suullisen käsittelyn kulku veroprosessissa?
- 4) Miten suullista käsittelyä koskevia säännöksiä ja käsittelyn kulkua voitaisiin kehittää?

Tutkimuksessa veroprosessilla tarkoitetaan hallintolainkäyttöä veroasioissa eli veroasioiden oikeudenkäyntiä yleisissä hallintotuomioistuimissa, joita PL 98.2 §:n mukaan ovat alueelliset hallinto-oikeudet ja korkein hallinto-oikeus. Verotusmenettely on hallintomenettelyä, ja se on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle. Myös menettely verotuksen oikaisulautakunnassa on vakiintuneesti katsottu verotusmenettelyksi ja näin ollen hallintomenettelyksi¹⁰. Oikaisumenettely verotuksen oikaisulautakunnassa on siis perusteltua jättää tutkimuksen ulkopuolelle, koska jos asianosainen haluaa esittää oikaisumenettelyssä suullisia vaatimuksia tai selvityksiä, tähän sovelletaan HL:n, eikä HLL:n säännöksiä.¹¹ Hallintoprosessi taas tarkoittaa tutkimuksessa hallintolainkäyttömenettelyssä toteutettavaa oikeudenkäyntiä, jonka kohteena on hallintoasia¹². Veroprosessi on siis yksi hallintoprosessin muoto.

¹⁰ Tolvanen 2013a, s. 347.

¹¹ Vrt. esim. Tolvanen 2013a, s. 347 ja Äimä 2011, s. 21–22, joissa annettu erilainen määrittely veroprosessille.

¹² Ks. Mäenpää 2007, s. 14.

Tutkimuksen aiheena on suullinen käsittely nimenomaan veroprosessin näkökulmasta, koska tämä on erityisenä mielenkiinnon kohteena ja tietoa halutaan tuoda juuri veroprosessin osapuolille. Suullisiin käsittelyihin esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhuoltoasioissa tai ulkomaalaisasioissa ei siis perehdytä tarkemmin. Veroasioiden suulliset käsittelyt tapahtuvat pääosin hallinto-oikeuksissa¹³. Näin ollen myös tutkimuksessa, etenkin empiirissä osuudessa, keskitytään suurelta osin hallinto-oikeuksien päätöksiin. Toisaalta KHO on antanut ratkaisuja koskien suullisten käsittelyjen järjestämistä ja ratkaisun lopputuloksesta riippuen saattanut palauttaa tapauksen hallinto-oikeudelle suullisen käsittelyn toimittamista varten. Tältä osin myös KHO:n ratkaisut tulevat pohdittavaksi. Tutkimuksen empiirisessä osuudessa analysoidaan hallinto-oikeuksien viimeisimpiä ratkaisuja eli otos ei ole kovinkaan suuri, ja tämä on otettava huomioon analyysissa. Tällainen aineiston rajaus joudutaan tekemään, jotta tutkimuksesta ei tule liian laaja. Lisäksi tutkimusaineisto on rajattu koskemaan niitä veroasioiden päätöksiä, joissa verotuksen toimittajana on Verohallinto.

1.3 Tutkimusmetodit ja lähdeaineisto

Tutkimus on luonteeltaan monimetodinen, eikä yhtä metodia voida nostaa tärkeimmäksi. Oikeustieteiden yleisin tutkimusmenetelmä on lainoppi eli oikeusdogmatiikka¹⁴. Myös tässä tutkimuksessa lainopilla on tärkeä rooli. Lainoppi tulkitsee ja systematisoi voimassa olevaa oikeutta. Tulkitsemisella viitataan oikeusjärjestyksen sääntöjen tutkimiseen sekä niiden sisällön selvittämiseen ja systematisointi merkitsee voimassa olevan oikeuden jäsentämistä.¹⁵ Tutkimuksessa tulkitaan suullista käsittelyä koskevaa sääntelyä veroasioiden kannalta. Tulkintaa tehdään erityisesti sanamuodon mukaiseen tulkintaan ja tavoitteelliseen eli teleologiseen tulkintaan nojautuen. Tulkintatavat eivät sulje toisiaan pois, vaan painotus riippuu tapauksesta.¹⁶ Systematisointi tarkoittaa tässä tutkimuksessa suullisen käsittelyn sääntelyn jäsentämistä oikeuslähdeoppia hyödyntäen. Tutkimuksessa sel-

¹³ Myrsky – Rabinä 2015, s. 557.

¹⁴ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010, s. 20.

¹⁵ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010, s. 20–21.

¹⁶ Tolonen 2003, s. 109–110.

vitetään siis säännösten suhdetta toisiinsa sekä muodostetaan säännöksistä kokonaiskuva. Lainopin keinoin pyritään saamaan selville, millainen on voimassa oleva oikeus suullisista käsittelyistä veroasioissa.

Lainopin tukena tutkimuksessa käytetään empiiristä tutkimusmenetelmää, joka oikeustieteellisessä tutkimuksessa on harvinaisempi metodi. Empiirisessä oikeustutkimuksessa tutkimuskohteena on jokin oikeudellinen ilmiö ja tutkimuksessa käytetään empiirisen tutkimuksen metodeja kokemuseräisen tiedon hankintaan, analysointiin ja päätelmien tekemiseen.¹⁷ Tässä tutkimuksessa oikeudellinen ilmiö on siis veroprosessin suullinen käsittely ja sitä tutkitaan käyttämällä tutkimusaineistona hallinto-oikeuksien viimeaikaista oikeuskäytäntöä, joka on rajattu tutkimuksen tarkoituksiin.

Empiiriset tutkimusmenetelmät jaetaan usein laadullisiin eli kvalitatiivisiin ja määrällisiin eli kvantitatiivisiin menetelmiin. Kvalitatiivista menetelmää käytetään yleisemmin silloin, kun tutkimuksen otos on suppea ja kvantitatiivista menetelmää taas silloin, kun otos on suurempi.¹⁸ Tässä tutkimuksessa otos on pieni, joten tutkimus on pääasiassa luonteeltaan kvalitatiivista. Kvantitatiiviset ja kvalitatiiviset menetelmät kuitenkin limittyvät usein toisiinsa, ja kvalitatiivinen tutkimus voi sisältää myös tyypittelyä ja tilastanalyysia, jotka yleensä liitetään määrälliseen tutkimukseen kuuluviksi¹⁹. Tässäkin tutkimuksessa on piirteitä molemmista menetelmistä.

Tutkimusaineiston perusteella tuotetaan tilastotietoa suullisista käsittelyistä veroasioissa sekä analysoidaan niitä. Tällainen empiirinen tutkimismenetelmä tuo tutkimukseen lisäarvoa, koska sen avulla saadaan aivan uutta tietoa veroasioiden suullisista käsittelyistä. Empiirinen osuus nivoutuu yhteen tutkimuksen lainopillisen osuuden kanssa, eikä niitä ole syytä nähdä toisistaan irrallisina osina tutkimusta. Empiirisen menetelmän avulla tuotetun tiedon ymmärtämiseksi täytyy tietää myös voimassa olevan oikeuden sisällöstä. Oikeustieteellisessä tutkimuksessa lainsäädäntö voikin toimia ikään kuin teoriana²⁰.

¹⁷ Keinänen – Väättänen 2015, s. 249.

¹⁸ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2010, s. 25–26.

¹⁹ Keinänen – Väättänen 2015, s. 254.

²⁰ Keinänen – Väättänen 2015, s. 265.

Tutkimuksessa pyritään hyödyntämään lähdeaineistona monipuolisesti eri oikeuslähteitä. Aulis Aarnio on jaotellut oikeuslähteet niiden velvoittavuuden mukaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki ja maantapa. Heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin taas kuuluvat Aarnion jaottelussa lainvalmisteluaineisto sekä oikeuskäytäntö ja sallittuihin lähteisiin yleiset oikeusperiaatteet, oikeustiede, reaaliset argumentit sekä arvot, arvostukset ja moraaliperiaatteet.²¹ Aarnion teoria oikeuslähteistä on oikeustieteessä melko vakiintunut ja myös tässä tutkimuksessa nojaututaan tähän perusteoriaan. On kuitenkin otettava huomioon, että oikeustiede saa tutkimuksessa korostuneen aseman oikeuslähteenä verrattuna sen velvoittavuuteen. Lisäksi tutkimuksen empiirinen osuus lisää oikeuskäytännön merkitystä oikeuslähteenä.

Tutkimuksessa tärkeänä lähteenä on suullista käsittelyä koskeva lainsäädäntö. Merkittävin säädös tutkimuksen kannalta on HLL, jossa säännellään itse suullisesta käsittelystä. Myös PL:n ja EIS:n säännöksiä käsitellään tutkimuksessa, koska oikeusturva ja oikeudenmukainen oikeudenkäynti ovat suullisuutta tutkittaessa keskeisessä asemassa. Lisäksi näiden säädösten lainvalmisteluaineisto on tarpeellinen lähde tutkimuksessa. Tärkeimpänä lainvalmisteluaineistona voidaan mainita hallituksen esitys HE 217/1995 vp.

Oikeuskäytäntöä hyödynnetään siis oikeuslähteenä erityisesti empiiristä tutkimusmenetelmää käytettäessä, jolloin analysoidaan hallinto-oikeuksien päätöksiä veroasioissa. Päätöksistä tutkitaan esimerkiksi onko hallinto-oikeus hyväksynyt vai hylännyt pyynnön suullisen käsittelyn järjestämisestä, ja miten hallinto-oikeus on perustellut ratkaisuaan. Myös KHO:n ja EIT:n päätökset suulliseen käsittelyyn liittyen ovat tutkimuksen lähteitä.

Oikeuskirjallisuus on myös merkittävä lähde tutkimuksessa. Yhtä tärkeintä teosta on vaikea nimetä, mutta teoksista voidaan mainita esimerkiksi *Matti Myrskyn* ja *Timo Rabinän* Verotusmenettely ja muutoksenhaku, jossa tarkastellaan suullisia käsittelyitä nimenomaan verotuksen näkökulmasta sekä *Kristiina Äimän* Veroprosessioikeus, jossa aihetta käsitellään erityisesti perus- ja ihmisoikeuksien kannalta. Suullisista käsittelyistä on saa-

²¹ Aarnio 1982, s. 94–96.

tavilla myös tieteellisiä artikkeleita, kuten Verotus-lehdessä julkaistu *Matti Anttilan* artikkeli Suullisen käsittelyn toimittaminen veroasiassa sekä *Matti Myrskyn* Lakimies-lehdessä julkaistu Suullinen käsittely veroprosessissa (KHO 2007: 67–68). Lisäksi esiin voidaan nostaa vuonna 2015 annettu Verohallinnon Verovalitusmenettelyä koskeva ohje, jossa käsitellään myös suullisia käsittelyjä hallintotuomioistuimissa.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu kuudesta pääluvusta. Tutkimuksen luvussa 2 tarkastellaan yleisiä näkökohtia veroprosessista ja siihen liittyviä prosessiperiaatteita. Veroprosessia ja periaatteita ei käsitellä tyhjentävästi, vaan tarkastelun kohteena ovat tärkeimmät asiat veroprosessin suullisen käsittelyn kannalta. Luvussa nostetaan lisäksi esiin eroja ja yhtäläisyyksiä hallintoprosessin sekä riita- ja rikosprosessien välillä. Niiden hahmottaminen on tärkeää hallintoprosessin suullisen käsittelyn roolin ymmärtämisessä. Luvussa 2 käsitellään myös PL:n ja EIS:n säännöksiä suulliseen käsittelyyn liittyen, koska säännökset ovat suullisuusperiaatteen lähtökohta.

Suullisen käsittelyn toimittamista koskevaa sääntelyä käsitellään luvussa 3. Luvussa tutkitaan sekä tuomioistuimen aloitteesta että asianosaisen pyynnöstä järjestettävää suullista käsittelyä eli tutkimuksen kannalta keskeisiä HLL 37 ja 38 §:iä. Lisäksi tarkastellaan suullisen käsittelyn kulkua nimenomaan veroprosessissa. Varsinaisesta kulusta ei ole säännöksiä HLL:ssa, mutta esimerkiksi todistelusäännökset luonnollisesti vaikuttavat käsittelyn kulkuun. Kaikkia suullista käsittelyä koskevia menettelysäännöksiä, esimerkiksi HLL 8 luvun täydentäviä säännöksiä asian käsittelystä, ei käsitellä yksityiskohtaisesti. Luvussa 3 tarkastellaan myös suullista käsittelyä veronkorotusasioissa jäsentämällä EIT:n ja KHO:n oikeuskäytäntöä.

Luvussa 4 käsitellään tutkimuksen empiirisen osuuden tutkimustuloksia eli suullisia käsittelyitä hallinto-oikeuksien oikeuskäytännössä. Luvussa tarkastellaan ensin yleisiä havaintoja aineistosta. Aineisto koostuu vuosina 2013–2015 annetuista hallinto-oikeuksien veroasioiden päätöksistä, joissa on vaadittu suullista käsittelyä tai joissa on järjestetty suullinen käsittely hallinto-oikeuden aloitteesta. Luvussa tutkitaan suullisen käsittelyn

vaatimuksia ja niiden käsittelyä hallinto-oikeuksissa. Huomiota kiinnitetään myös VOVA:n kannan merkitykseen sekä mahdollisiin viittauksiin muista prosesseista, kuten rikosprosessista. Erityisenä tarkastelun kohteena luvussa 4 ovat ne päätökset, joissa suullinen käsittely päätettiin järjestää. Näistä päätöksistä tuodaan esiin tilastoja ja pohdintaa niiden perusteella. Lisäksi luvussa 4 tarkastellaan aineistoon kuuluneiden päätösten käsittelyä KHO:ssa.

Sääntelyn tarkastelun ja empiirisen aineistoanalyysin pohjalta luvussa 5 pohditaan suullisen käsittelyn kehittämistä erityisesti veroprosessin kannalta. Luvussa tutkitaan suullista käsittelyä koskevien yleisten säännösten uudistamismahdollisuuksia. Lisäksi tarkastellaan, miten suullisen käsittelyn kulkua veroprosessissa voisi kehittää. Luvussa 6 esitellään tutkimuksen johtopäätöksiä.

2 VEROPROSESSI JA OIKEUS SUULLISEEN KÄSITTELYYN

2.1 Veroasioiden muutoksenhaku hallinto-oikeudessa

Yleisissä hallintotuomioistuimissa tapahtuvaan lainkäyttöön sovelletaan HLL:a, ja muun muassa suullisesta käsittelystä säädetään HLL:ssa. Verolainsäädännössä on joitakin säännöksiä veroasioiden valitusmenettelystä, mutta suurimmaksi osaksi myös veroprosessissa sovelletaan HLL:a. Verolainsäädännössä säädetään lähinnä toimivaltaisesta hallinto-oikeudesta, valitusten määräajoista sekä siitä, missä veroasioissa edellytetään valituslupaa.²²

PL 98.2 §:n mukaan yleisiä hallintotuomioistuuksia ovat korkein hallinto-oikeus ja alueelliset hallinto-oikeudet. Suulliset käsittelyt järjestetään yleensä alueellisissa hallinto-oikeuksissa, joita HaOL 1.1 §:n mukaan ovat Helsingin, Hämeenlinnan, Itä-Suomen, Pohjois-Suomen, Turun ja Vaasan hallinto-oikeudet. Lisäksi HaOL 1.3 §:n mukaisesti Ahvenanmaalla on oma hallintotuomioistuimensa, josta säädetään erikseen. Toimivaltaisesta hallinto-oikeudesta on säädetty eri verolaeissa. Esimerkiksi tuloverotuksessa muutosta haetaan VML 66.1 §:n mukaan siltä hallinto-oikeudelta, jonka tuomiopiirissä on verovelvollisen VML 5 §:n mukainen kotikunta. On hyvä huomata, että AVL 193.1 §:n mukaisesti Verohallinnon tekemään arvonlisäverotusta koskevaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

Veroprosessissa menettely vaihtelee verolajeittain. Menettelyt voidaan jakaa 1) pakolliseen edeltävään oikaisuvaatimusmenettelyyn, 2) siirtomenettelyyn ja 3) hakemusasioiden menettelyyn. Pakollisessa edeltävässä oikaisuvaatimusmenettelyssä Verohallinnon päätökseen on ensin haettava muutosta oikaisuvaatimuksella, ja vasta oikaisuvaatimukseen annetusta päätöksestä voi valittaa hallinto-oikeuteen. Oikaisuvaatimusmenettelyä sovelletaan esimerkiksi tuloverotuksessa ja ennakkoperinnässä.²³ Oikaisuvaatimukseen ratkaisun antaa VML 61.1 §:n mukaisesti joko verotuksen oikaisulautakunta tai Verohallinto. Siirtomenettelyssä valitus käsitellään ensin Verohallinnossa oikaisuasiana ja Verohallinto

²² Ks. Myrsky – Räbinä, s. 504–505.

²³ Myrsky – Räbinä, s. 484–486.

siirtää asian hylätyiltä osin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Siirtomenettelyä sovelletaan muun muassa arvonlisäverotuksessa. Hakemusasioiden menettelyssä valitus taas tehdään suoraan hallinto-oikeuteen, ja tätä menettelyä sovelletaan esimerkiksi Verohallinnon ennakkoratkaisusta tehtävään valitukseen.²⁴

Valitusoikeus tarkoittaa sitä, kenellä on oikeus saattaa hallintopäätöksen laillisuus hallintotuomioistuimen tutkittavaksi²⁵. HLL 6.1 §:n mukaan päätöksestä saa valittaa se, johon päätös on kohdistettu tai jonka oikeuteen, velvollisuuteen tai etuun päätös välittömästi vaikuttaa. Säännös viittaa siis asianosaisen valitusoikeuteen eli veroasioissa valitusoikeus on verovelvollisella. HLL 6.2 §:ssä säännellään, että viranomaisella on valitusoikeus, jos laissa niin säädetään tai jos valitusoikeus on viranomaisen valvottavana olevan julkisen edun vuoksi tarpeen. VHL 24.1 §:n mukaan Verohallintoon kuuluva Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö käyttää veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevista asioista asianosaisena. Näin ollen myös oikeudenvallontayksiköllä on valitusoikeus veroasioissa.

HLL 34 §:ssä säännellään asianosaisen kuulemisesta. HLL 34.1 §:n mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus antaa selityksensä muiden tekemistä vaatimuksista ja sellaisista selvityksistä, jotka voivat vaikuttaa asian ratkaisuun. Verovelvollista luonnollisesti kuullaan, kun VOVA on tehnyt valituksen. Verovelvollisen tehdessä valituksen hallintotuomioistuimen on VML 69.1 §:n mukaisesti varattava myös oikeudenvallontayksikölle tilaisuus antaa vastine tai tarvittaessa vastaselitys. Verovelvollisella taas on mahdollisuus antaa vastaselityksensä oikeudenvallontayksikön vastineesta²⁶. HLL 34.2 §:n mukaan asian voi ratkaista asianosaista kuulematta, jos vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti tai jos kuuleminen on muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Tämän lisäksi hallintotuomioistuin voi VML 69.2 §:n perusteella ratkaista asian oikeudenvallontayksikköä kuulematta, jos veron määrä voi verovelvollisen valituksen johdosta muuttua enintään 6 000 euroa, eikä asia ole tulkinnanvarainen tai epäselvä.

²⁴ Myrsky – Rabinä, s. 484–486.

²⁵ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 117.

²⁶ Esim. Äimä 2011, s. 307.

2.2 Kaksiasianosaissuhde

Yleisissä tuomioistuimissa kaksiasianosaissuhde muodostuu, kun oikeudenkäyntiin osallistuu kaksi eri asianosaistahoa, joiden henkilökohtaiset intressit ovat keskenään ristiriidassa. Kaksiasianosaissuhde liittyy näin ollen erityisesti riita-asioita koskeviin oikeudenkäynteihin, mutta myös rikosasioiden oikeudenkäynteihin. Hallintotuomioistuimissa taas prosessin lähtökohtana on julkisen vallan käyttö ja hallintopäätöksen tehnyttä viranomaisesta ei yleensä pidetä hallintoprosessissa asianosaisena, koska viranomainen ei toimi henkilökohtaisessa, vaan julkisessa intressissä. Viranomaisella ei katsota näin ollen olevan niin paljon oikeusturvan tarvetta kuin hallintotoimen kohteena olevalla taholla.²⁷ Hallintoprosessissa on siis yleensä vain yksi varsinainen asianosainen, mutta kaksi osapuolta²⁸.

Veroprosessi kuitenkin poikkeaa tästä hallintoprosessin perusasetelmasta. VHL 24 §:ssä säännellään Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköstä ja sen tehtävistä. VHL 24.1 §:ssä säännellään oikeudenvalvontayksikön asianosaisasemasta, ja säännöksestä ilmenee siis veroprosessin kaksiasianosaissuhde²⁹. Verotusta koskevassa oikeudenkäynnissä toistensa vastapuolina ovat selkeästi verovelvollinen ja VOVA. Tämä kaksiasianosaissuhde on veroprosessin erityispiirre verrattuna muihin hallintoprosesseihin, ja sillä on vaikutusta veroprosessin kulkuun.³⁰

Veroprosessissa VOVA on nimenomaisesti säädetty valvomaan julkista intressiä. Verovelvollisen ja veronsaajien välisen verovelkasuhdetta koskevan riidan ratkaisee hallintotuomioistuin, joka on puolueeton ja osapuolista riippumaton. VOVA on muodollisesti osa Verohallintoa ja siis viranomaisasemassa. Tämä tuo osapuoliasetelmaan jännitettä, mutta VOVA toimii Verohallinnosta riippumattomana ja itsenäisenä veronsaajien puhevallan

²⁷ Anttila 2004, s. 277–278.

²⁸ Mäenpää 2013, V Oikeudenkäynti hallintoasioissa > 3. Hallintotuomioistuimet ja oikeudenkäynnin osapuolet > Hallintoprosessin osapuolet > Asianosaiset ja osapuolet hallintoprosessissa > Heikko kaksiasianosaissuhde hallintoprosessissa.

²⁹ Myrsky – Rabinä 2015, s. 517–518.

³⁰ Myrsky – Rabinä 2015, s. 514.

käyttäjänä.³¹ VHL 24.3 §:n säännelläänkin, että oikeudenvalvontayksiköllä on oikeudenvalvontatehtävässään itsenäinen ratkaisuvallta.

Oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin turvataan EIS 6 (1) artiklassa. Oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kuuluu oikeudenkäynnin osapuolten samanlaiset mahdollisuudet suorittaa prosessitoimia ja ajaa asiaansa, ja tätä EIT nimittää equality of arms -periaatteeksi eli aseiden tasapainoksi. Hallintolainkäytössä aseiden tasapaino edellyttää osapuolten yhdenvertaista kohtelua, tiedollista tasavertaisuutta ja riittävää kuulemist³². Osapuolten prosessuaalinen tasavertaisuus onkin tärkeää etenkin kaksiasianosaissuhteen vallitessa.

2.3 Virallisperiaate ja määräämisperiaate

Hallintoprosessiin liittyy erilaisia prosessiperiaatteita³³. Tässä tutkimuksessa ei ole tarkoituksenmukaista perehtyä niihin kaikkiin, vaan keskeisimpiin prosessiperiaatteisiin veroprosessin ja suullisten käsittelyjen kannalta. Tällaisia ovat ennen kaikkea virallisperiaate ja määräämisperiaate. Virallisperiaatteella viitataan hallintotuomioistuimen mahdollisuuteen ja velvollisuuteen toimia viran puolesta ilman asianosaisten aktiivisuutta, kun taas määräämisperiaate tarkoittaa asianosaisten mahdollisuutta määrätä oikeudenkäynnin vireillepanosta ja asian käsittelystä siten, että prosessitoimet sitovat myös tuomioistuinta³⁴.

³¹ Myrsky – Rabinä 2015, s. 518.

³² Myrsky – Rabinä 2015, s. 518–521, jonka mukaan aseiden tasapaino merkitsee erityisesti sitä, että oikeudenkäynnin osapuolilla on oltava yhtäläiset oikeudet saada tieto hallintotuomioistuimen päätökseen vaikuttavista asiakirjoista ja muista tiedoista. Vastuu näiden vaatimusten huolehtimisesta on tuomioistuimella, joka ei saa päätöksenteossaan nojautua tietoon, josta jompikumpi osapuoli ei tiedä.

³³ Esim. Mäenpää 2007, s. 85–96.

³⁴ Mäenpää 2007, s. 87–88. Virallis- ja määräämisperiaatteiden yhteydessä mainitaan yleensä myös tutkintamenetelmä ja käsittelymenetelmä. Tutkintamenetelmä ilmaisee virallisperiaatetta ja käsittelymenetelmä määräämisperiaatetta. Tutkintamenetelmässä vastuu selvityksen hankkimisesta kuuluu tuomioistuimelle, kun taas käsittelymenetelmässä vastuu selvityksen esittämisestä kuuluu asianosaisille. Ks. esim. Tarukanen – Jukarainen 2000, s. 44–47.

Hallintoprosessin, ja myös veroprosessin, tarkoituksena on pyrkiä aineellisen totuuden mukaiseen ratkaisuun. Hallintolainkäyttö on indispositiivista eli sovinto ei ole mahdollinen.³⁵ Aineellisen totuuden vaatimus korostaa virallisperiaatetta, joka määrittää sen, millainen rooli tuomioistuimelle kuuluu oikeudenkäynnin kohteesta ja etenemisestä päätettäessä³⁶. Virallisperiaatetta sovelletaan myös veroprosessissa, mutta soveltaminen on lievennettyä. Tämä johtuu kaksiasianosaissuhteesta: hallintotuomioistuimen on annettava verovelvollisen ja VOVA:n prosessitoimille korostunut merkitys, koska asianosaisia on nimenomaan kaksi. Tuomioistuin johtaa edelleen prosessia ja sillä on vastuu asian ratkaisemisesta, mutta rooli on pienempi. Toki tuomioistuimen asema korostuu veroprosessissakin, jos asian käsittely sitä vaatii. Näin ollen virallisperiaatteen soveltaminen on asia- ja tilannesidonnaista.³⁷ Veroprosessissa virallisperiaatteen toteuttaminen riippuu esimerkiksi asian taloudellisesta intressistä, asian merkittävydestä ja verovelvollisen asemasta³⁸.

On hyvä huomata, että veroprosessissa selvitysvastuu määräytyy käytännössä usein VML 26.4 §:n perusteella. VML 26.4 §:n mukaan verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen sekä verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen ja asiaa on selvitettävä sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset. Säännöksessä mainitulla veroviranomaisella tarkoitetaan veroprosessissa nimenomaan oikeudenvallontayksikköä³⁹. VOVA:lle voidaan asettaa sen asiantuntijuuden vuoksi korkeammat laatuvaatimukset näytöstä kuin verovelvolliselle. *Pitkäranta* näkemyksen mukaan virallisperiaate velvoittaa tuomioistuinta tasapainottamaan prosessia verovelvollisen eduksi ja korostaa aineellisen totuuden mukaista ratkaisua silloin, kun molemmat osapuolet ovat aktiivisia ja ymmärtävät prosessitoimiensa tarkoituksen.⁴⁰

Virallisperiaatteen on nähty sisältävän kolme eri elementtiä: 1) hallintotuomioistuimen huolehtimisvelvollisuus, 2) hallintotuomioistuimen aktiivinen selvittämisvelvollisuus ja

³⁵ Myrsky – Rabinä 2015, s. 514.

³⁶ Aer 2009, s. 761.

³⁷ Myrsky – Rabinä 2015, s. 521–522.

³⁸ Saukko 2013a, s. 311–312.

³⁹ Ks. Myrsky – Rabinä, s. 278.

⁴⁰ Pitkäranta 2006, s. 190–191. Ks. myös Saukko 2013a, s. 310–314.

3) aineellinen prosessinjohto. Huolehtimisvelvollisuus edellyttää tuomioistuimen huolehtivan siitä, että asia on selvitetty ennen kuin se ratkaistaan. HLL 33.1 §:n mukaan valitusviranomaisen on huolehdittava siitä, että asia tulee selvitettyksi, ja tarvittaessa osoitettava asianosaiselle tai päätöksen tehneelle hallintoviranomaiselle, mitä lisäselvitystä asiassa tulee esittää. Huolehtimisvelvollisuus ei siis automaattisesti edellytä tuomioistuinta hankimaan selvitystä viran puolesta. Tuomioistuimen aktiivinen selvittämisvelvollisuus ilmenee HLL 33.2 §:stä, jonka mukaan valitusviranomaisen on hankittava viran puolesta selvitystä siinä laajuudessa, kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat. Hallintotuomioistuimen on hankittava selvitystä myös oma-aloitteisesti, mutta velvollisuus on kuitenkin asia- ja tilannesidonnainen, eikä se estä tai rajoita oikeudenkäynnin osapuolia esittämästä selvitystä. Velvollisuus ei siis ole ehdoton. Aineellinen prosessinjohto viittaa tuomioistuimen velvollisuuteen huolehtia selvityksen riittävydestä ja kattavuudesta. Tuomioistuimen on huolehdittava oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuudesta, mutta prosessinjohto ei vaikuta selvitysvastuun jakautumiseen.⁴¹

Määräämisperiaatteella tarkoitetaan asianosaisten määräysvaltaa oikeudenkäynnin sisällöstä sekä sen aloittamisesta ja lopettamisesta⁴². Määräämisperiaate on siis merkittävä erityisesti hallintoprosessin vireillepanossa, kun taas virallisperiaatteella on enemmän merkitystä asian selvittämisessä. Käytännössä molempia periaatteita sovelletaan hallintoprosessissa, ja niiden painoarvo riippuu monista tapauskohtaisista seikoista.⁴³ Kaksiasianosaissuhteen vuoksi määräämisperiaatteella voidaan katsoa olevan veroprosessissa enemmän merkitystä kuin muissa hallintoprosesseissa. Oikeudenkäynnin osapuolten prosessitoimilla on siis korostunut merkitys, ja etenkin oikeudenvalvontayksiköltä voidaan vaatia täsmällisiä ja oikein ajoitettuja prosessitoimia. On kuitenkin huomattava, että silloin kun veroprosessia edeltää pakollinen oikaisuvaatimusmenettely, tuomioistuimen tutkimisvalta ja -laajuus rajoittuvat oikaisuvaatimusmenettelyssä käsiteltäyn ja verovalituksessa esitettyyn. Hallinto-oikeus ei siis voi valitusvaiheessa käsitellä verotusta tätä laajemmin.⁴⁴ Jos hallinto-oikeudessa esitetään asiassa täysin uutta näyttöä, asia palautetaan

⁴¹ Mäenpää 2007, s. 367–370.

⁴² Myrsky – Rabinä 2015, s. 529.

⁴³ Mäenpää 2007, s. 89.

⁴⁴ Myrsky – Rabinä 2015, s. 529–531.

verotuksen oikaisulautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, jotta kaikki muutoksenhakuasteet ovat käytettävissä⁴⁵.

Asian selvittämiskeinoista säännellään HLL 7 luvussa. Yksi keinoista on suullinen käsittely. Suullisen käsittelyn järjestäminen voi hallintoprosessissa tarkoittaa joko virallisperiaatteen tai määräämisperiaatteen noudattamista. HLL 37.1 §:n mukaan asian selvittämiseksi toimitetaan tarvittaessa suullinen käsittely. Säännös mahdollistaa siis suullisen käsittelyn järjestämisen tuomioistuimen aloitteesta eli se toteuttaa virallisperiaatetta ja sen elementeistä erityisesti tuomioistuimen aktiivista selvittämisvelvollisuutta. HLL 38 §:ssä puolestaan säännellään suullisen käsittelyn toimittamisesta asianosaisen pyynnöstä. Hallinto-oikeuden on säännöksen mukaan toimitettava suullinen käsittely, jos yksityinen asianosainen sitä pyytää. Oikeus ei kuitenkaan ole ehdoton, vaan järjestäminen voidaan myös evätä HLL 38.1 §:n mainituilla perusteilla.⁴⁶ Suullisen käsittelyn järjestäminen asianosaisen pyynnöstä ilmentää siis määräämisperiaatetta, koska prosessitoimesta päättää asianosainen.

HLL 37 ja 38 § tuovat esiin virallisperiaatteen ja määräämisperiaatteen välisen keskeisen eron: kenelle kuuluu päätösvalta prosessin kulusta. HLL 37 §:n perusteella tuomioistuin voi käyttää valtaansa ja järjestää asianosaisia sitovasti suullisen käsittelyn, eikä järjestäminen ole riippuvainen asianosaisten tahdosta suulliseen käsittelyyn. HLL 38 § taas antaa vallan asianosaisille, joilla on oikeus vaatia suullisen käsittelyn toimittamista ja tuomioistuimelle syntyy tällöin velvollisuus sen toimittamiseen. HLL 38 §:n mukainen suullisen käsittelyn toimittaminen asianosaisen pyynnöstä on tarkoitettu pääsäännöksi ja eräillä perusteilla tapahtuva toimittamatta jättäminen poikkeustilanteeksi. Tuomioistuimen selvitysvastuuseen ja prosessinjohtoon ei kuitenkaan ole vaikutusta sillä, kuka suullisen käsittelyn järjestämistä on alun perin vaatinut. Vaikka suullinen käsittely toteutettaisiin siis asianosaisen pyynnöstä, tuomioistuimella on edelleen vastuu suullisen käsittelyn ja selvityksen vastaanottamisen asianmukaisuudesta.⁴⁷ Näin ollen tuomioistuimella on tällöinkin virallisperiaatteen mukainen aineellinen prosessinjohto, vaikka asianosainen on määräämisperiaatteen nojalla pyytänyt suullista käsittelyä.

⁴⁵ Ks. tarkemmin Pitkäranta 2006, s. 187–188.

⁴⁶ HLL 37 ja 38 §:ien sisältöä käsitellään tarkemmin jäljempänä luvussa 3.

⁴⁷ Aer 2009, s. 769.

2.4 Asian selvittäminen hallintoprosessissa verrattuna riita- ja rikosprosesseihin

2.4.1 Yleisesti eroista ja yhtäläisyyksistä prosessien välillä

Suomessa on perinteisesti jaoteltu kolme eri prosessia: yleisissä tuomioistuimissa toimitettavat riita- ja rikosprosessit sekä hallintotuomioistuimissa toimitettava hallintoprosessi⁴⁸. Näiden prosessien välillä vallitsee luonnollisesti eroja ja yhtäläisyyksiä, joista tässä käsitellään tutkimuksen näkökulmasta oleellisia. Ensin tarkastellaan eroavaisuuksia ja yhtäläisyyksiä yleisemmin, ja sitten nimenomaan veroprosessin ja suullisuuden kannalta.

Hallintoprosessista poiketen riita- ja rikosprosesseissa noudatetaan edellä mainittua määräämisperiaatetta eli asianosaiset päättävät asian vireillepanosta ja siitä, missä määrin he haluavat oikeussuojaa. Lisäksi riitaprosessissa sovinto on sallittu eli se on luonteeltaan dispositiivista. Rikos- tai hallintoprosesseissa sovinto ei ole mahdollinen eli ne ovat luonteeltaan indispositiivisia. Riita-asioiden oikeudenkäynnissä on myös preklusiosääntö, joka ilmenee OK 6:9.1 §:stä. Säännöksen mukaan asianosainen ei saa asiassa, jossa sovinto on sallittu, pääkäsittelyssä vedota sellaiseen seikkaan, johon hän ei ole vedonnut valmistelussa, ellei asianosainen saata todennäköiseksi, että hänen menettelynsä johtuu pätevästä syystä. Rikosprosessissa ei ole vastaavaa preklusiosääntöä. Myöskään hallintoprosessissa ei ole preklusiouhkaa.⁴⁹

Riita-asioissa lähtökohtana on, että asianosaisen on näytettävä ne seikat, joihin hänen vaatimuksensa tai vastustamisensa perustuu (OK 17:2.1 §). Todistelun tarve syntyy, kun toinen asianosainen kiistää asiaan vaikuttavan tosiseikan olemassaolon, ja jos taas asianosainen tunnustaa tosiseikan, todistelulle ei ole tarvetta⁵⁰. OK 17:3 §:n mukaan rikosasioissa kantajan on näytettävä rangaistusvaatimuksen perusteena olevat seikat, ja vastaajan syylliseksi tuomitsemisen edellytyksenä on, ettei vastaajan syyllisyydestä jää varteenotettavaa epäilyä. Todistustaakka on siis syyttäjällä. Lisäksi vastaajan tunnustus ei yleensä

⁴⁸ Esim. Saukko 2013b, s. 172.

⁴⁹ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 62–70.

⁵⁰ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 71–72.

riitä vakavissa rikosasioissa tuomitsemiseen, vaan tunnustuksen tueksi on esitettävä todisteita⁵¹. OK 17:7 §:n perusteella tuomioistuin saa myös omasta aloitteestaan hankkia todisteita dispositiivisissa riita-asioissa sekä rikosasioissa, jos se ei todennäköisesti tue syytettä.

HLL:ssa ei sen sijaan ole säännöksiä todistustaakan tai selvitysvastuun jakaantumisesta. Tällaisten säännösten puuttuminen johtuu osaltaan siitä, että hallinto-oikeudelliset oikeuskeinot ja oikeussuhteet ovat niin moninaisia⁵². Hallintoprosessin indispositiivisen luonteen sekä virallisperiaatteen vuoksi asianosaisten myöntämisellä tai kiistämisellä ei myöskään ole niin suurta vaikutusta kuin riita- ja rikosprosesseissa, vaan merkitys ratkaisun kannalta on hallintotuomioistuimen harkinnassa. Jos asianosainen siis tunnustaa jonkin tosiseikan, sitä ei automaattisesti pidetä riidattomana.⁵³

Lähtökohtaisesti tavoitteet kaikilla kolmella prosessilla ovat samat: oikeusriidan ratkaiseminen, oikeussuojan antaminen ja lainmukaisuuden vahvistaminen. HLL:n säännökset oikeudenkäynnistä pohjautuvatkin pitkälti OK:n säännöksiin oikeudenkäyntimenettelystä ja HLL:ssä on lisäksi paljon viittauksia OK:een. Esimerkiksi HLL 39 c §:ssä, jossa säännellään todistajan velvollisuudesta kieltäytyä todistamasta, on runsaasti viittauksia OK 17 luvun säännöksiin. Hallintoprosessi kuitenkin eroaa merkittävästi riita- ja rikosprosesseista siinä, että hallintoprosessissa kontrolloidaan nimenomaan julkista vallankäyttöä. Tämä tuo hallintolainkäyttöön erityispiirteitä, joiden vuoksi hallintolainkäytössä oikeudenkäynnistä on jouduttu sääntelemään yleispiirteisemmin kuin riita- ja rikosasioissa. Yleispiirteisyys on perusteltua, koska hallintoprosessin asiaryhmien heterogeenisuuden vuoksi säännöksiä on voitava soveltaa eri tavalla eri asiaryhmissä. Hallintotuomioistuinten joutuvat ratkaisemaan hyvin erityyppisiä julkisen vallankäytön kysymyksiä.⁵⁴

Yleispiirteisyyden ja osittain hyvin tulkinnallisen oikeuskäytännön on nähty johtavan erilaisiin menettelyihin eri hallintotuomioistuimissa ja jopa hallintotuomioistuinten sisällä. *Saukon* mukaan tämä ei kuitenkaan ole merkittävä ongelma, vaan hallintotuomioistuinten

⁵¹ Tolvanen 2013a, s. 348.

⁵² Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 71–77.

⁵³ Pitkäranta 2005, s. 75.

⁵⁴ Saukko 2013b, s. 173–174.

tulkintavaihtelut ovat myös luonnollisia ja jopa hyödyllisiä. Asiaryhmien heterogeenisuus tuo yhdenvertaisuuden tavoitteluun nimenomaan haasteita.⁵⁵ Oikeudenkäyntimenettelyjen vaihtelevuus hallintotuomioistuimissa on mielenkiintoista myös suullisten käsittelyjen kannalta. Oletettavasti suullisten käsittelyjen järjestämisestä tai järjestämättä jättämisestä löytyy eroja hallintotuomioistuinten väliltä, ja tämä tuleeikin tutkimuksessa pohdittavaksi siltä osin kuin se on tarkoituksenmukaista.

Yksi ero prosessien menettelyjen välillä on asiamiesten tai avustajien käytössä. Riita-asioissa oikeudenkäynnin osapuolten roolit ovat melko selvät ja asianosaisia on yleensä auttamassa lainoppineet avustajat. Rikosasian eteenpäin viemisestä taas vastaa syyttäjä, jolla on asiassa todistustaakka. Syytetyn puolustuksesta pääkäsittelyssä vastaavat yleensä asianajajat tai luvan saaneet lakimiehet ja myös asianomistajalla voi olla oikeudenkäyntiavustaja.⁵⁶ Suomessa ei ole yleistä asianajajapakkoa eli laki ei edellytä asianosaista turvautumaan asianajoapuun. Usein kuitenkin tuomioistuinkäsittelyn kynnyksen ylittyessä asianosaisen on turvauduttava asiamieheen tai avustajaan.⁵⁷ Hallintoprosessissa avustajan käyttö ei ole ollut niin yleistä⁵⁸. HLL 20.1 §:n mukaan asianosainen saa käyttää asiamiestä ja avustajaa, joka voi olla asianajaja tai muu rehellinen ja muuten toimeen sopiva ja kykenevä täysi-ikäinen henkilö, joka ei ole konkurssissa ja jonka toimikelpoisuutta ei ole rajoitettu. Suullisten käsittelyjen näkökulmasta onkin mielekästä selvittää, ovatko verovelvolliset edustaneet itseään veroprosessissa vai onko heitä edustanut asiamies tai avustaja.

2.4.2 Erot ja yhtäläisyydet veroprosessin ja suullisuuden kannalta

Kaksiasianosaissuhde ja sen myötä korostunut määräämisperiaate ovat veroprosessin erityispiirteitä verrattuna muihin hallintoprosesseihin. Kuitenkaan edes veroprosessissa ne eivät toteudu yhtä vahvasti kuin riitaprosessissa⁵⁹. Veroprosessissa ja rikosprosessissa

⁵⁵ Saukko 2013b, s. 174–175.

⁵⁶ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 48.

⁵⁷ Frände ym. 2012, III Asianosaiset ja prosessuaalinen edustus > 2. Asianosaisten edustajat ja avustajat > Oikeudenkäyntiasiamies ja -avustaja > Oikeus käyttää asiamiestä ja avustajaa > Ei asianajajapakkoa.

⁵⁸ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 48.

⁵⁹ Saukko 2013b, s. 175.

puolestaan arvioidaan usein samoja tosiseikkoja, mutta prosessien tavoitteet ovat kuitenkin erilaiset. *Tolvasen* mukaan veroprosessin tavoitteena on antaa oikeussuojaa verovelvolliselle ja määritellä verovelkasuhde niin oikeaksi kuin mahdollista. Rikosprosessissa syyttäjän tavoitteena on toteuttaa rikosvastuu ja tuomioistuimen taas tulee tutkia syyttäjän rangaistusvaatimuksen oikeellisuus ja varmistaa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutuminen.⁶⁰

Tosiseikkojen myöntäminen ei sido tuomioistuinta myöskään veroprosessissa, mutta käytännössä sekä verovelvollisen että VOVA:n myöntäessä jonkin verovelvolliselle edullisen tosiseikan, tuomioistuin voi käyttää tätä tosiseikkaa ratkaisunsa perusteena, jos ei ole erityisiä syitä olettaa toisin. Lisäksi verovelvollisen myöntäessä itselleen epäedullisen tosiseikan, tuomioistuin voi yleensä verovelvollisen oikeusturvasta varmistuttuaan ottaa tosiseikan ratkaisun perustaksi. On kuitenkin hyvä huomata, että tämä koskee nimenomaan tosiseikastoa eli näyttökysymyksiä, kun taas asianosaisten kannanotoilla oikeuskysymyksiin ei ole samanlaista merkitystä.⁶¹

Veroprosessissa käsiteltävään veroasiaan saattaa liittyä myös rikosprosessi, etenkin laajoissa verotarkastukseen perustuvissa jutuissa. Tällaisissa tapauksissa saatetaan vaatia myös suullisen käsittelyn järjestämistä. Tutkimuksen kannalta onkin huomioitava erityisesti, että vero- ja rikosprosesseissa voidaan päätyä erilaisiin ratkaisuihin erilaisen prosessiasetelman, todistustaakka- ja näyttökynnyserojen sekä rikoksesta epäillyn erityisten oikeuksien vuoksi⁶². Kuten edellä on todettu, selvitysvastuu tai todistustaakka määräytyvät vero- ja rikosprosesseissa eri tavalla. Rikosprosessissa syyttäjällä on ankara näyttötaakka, koska vastaajan syyllisyydestä ei voi jäädä varteenotettavaa epäilyä. Veroprosessissa selvitysvastuun jakautuminen taas ei ole niin yksiselitteistä, vaan selvitysvastuu on usein edellä mainitun VML 26.4 §:n mukaisesti sillä osapuolella, jolla on asian selvittämiseen paremmat edellytykset. Erot todistustaakassa voivat tulla esille esimerkiksi, kun

⁶⁰ Tolvanen 2013a, s. 347.

⁶¹ Myrsky – Rabinä, s. 526–529. Ks. myös Pitkäranta 2005, s. 75–81.

⁶² Tolvanen 2013b, s. 17.

kyseessä on VML 27 §:n mukainen arvioverotus tai VML 28 §:n mukainen veron kiertäminen⁶³. Lisäksi esimerkiksi oikeus olla rikosasiassa todistamatta itseään vastaan ja oikeus olla myötävaikuttamatta oman syyllisyytensä selvittämiseen eli itsekriminointisuoja ja sen suhde verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen on vero- ja rikosprosessien eroavaisuuksien kannalta mielenkiintoinen asia.⁶⁴ Tässä yhteydessä ei kuitenkaan ole tarpeellista perehtyä tähän asiaan tarkemmin.

Erityisesti veroprosessin kannalta on myös tärkeää tarkastella, millainen on prosessien keskinäinen vaikutus. Lähtökohta on, että oikeusvoimalla ei ole eri prosessien välillä vaikutusta. Oikeusvoimalla tarkoitetaan lainvoimaisen tuomion sitovuutta tulevaisuuteen nähden.⁶⁵ Oikeusvoima siis estää uuden oikeudenkäynnin aloittamisen samassa asiassa⁶⁶. Vaikka oikeusvoimavaikutusta eri prosessien välillä ei ole, riita- tai rikosasialla voi kuitenkin olla käytännön vaikutusta veroasiaan. Vaikutus riippuu sekä yleisessä tuomioistuimessa käsiteltävän asian että veroasian luonteesta. Käytännössä vaikutusten arviointi ei ole yksiselitteistä. Tulkinnanvaraista on esimerkiksi, millä tavalla hallintotuomioistuin voi ottaa yleisen tuomioistuimen päätöksen ja siellä esitetyn näytön huomioon. Tämä tulee pohdittavaksi esimerkiksi suullisen käsittelyn osalta. Lisäksi epäselvää on, täytyykö hallintotuomioistuimen viran puolesta selvittää mahdollisten muiden prosessien olemassaolo, jos asianosaiset itse eivät tuo niitä esille. Usein hallintotuomioistuimet eivät tällaista selvittelyä tee.⁶⁷ On siis tapauskohtaista, miten vero- ja rikosprosesseissa esitetty näyttö sekä ratkaisut vaikuttavat toisiinsa. Esimerkiksi näyttökynnyseroista johtuen näyttö saattaa riittää veroprosessissa, mutta rikosprosessissa vastaava näyttö ei riitä tuomitsemiseen.⁶⁸ Tämä myös oikeudenkäynnin osapuolten on hyvä tiedostaa.

Julkisen vallankäytön kontrollointitehtävän takia prosessioikeus ja tuomioistuinprosessi eivät ole hallintolainkäytössä yhtä merkittävässä asemassa kuin riita- ja rikosasioissa.

⁶³ Ks. tarkemmin Tolvanen 2013a, s. 354–357, jossa tuodaan esille näytön esittämisen sekä arvioinnin eroja vero- ja rikosprosesseissa erilaisissa tapauksissa. Ks. myös Tolvanen 2013b, s. 17–25.

⁶⁴ Itsekriminointisuojusta esim. Myrsky – Rabinä 2015, s. 168–179.

⁶⁵ Saukko 2013a, s. 314.

⁶⁶ Myrsky – Rabinä, s. 545–547.

⁶⁷ Saukko 2013a, s. 319–322. Vrt. Pitkäranta 2005, s. 92–93, jossa todetaan, että verovelvollista koskevat muiden prosessien tuomiot tai päätökset voitaisiin ottaa huomioon viran puolesta. Pitkärannan mukaan asianosaisia on kuitenkin kuultava, jos toisen prosessin aineistoa käytetään hallintoprosessissa todisteena.

⁶⁸ Myrsky – Rabinä, s. 279–280.

Pyrkimys aineellisen totuuden mukaiseen ratkaisuun on hallintoprosessissa tärkeämpää kuin muodon tavoittelu, ja tämä erottaa hallintoprosessia riita- ja rikosprosesseista. Riita- ja rikosasioissa noudatetaan esimerkiksi suullisuuden, välittömyyden ja keskityksen periaatteita, jotka kaikki liittyvät menettelyyn. Suullisuudella viitataan oikeudenkäyntimateriaalin esittämiseen oikeudelle suullisesti. Esimerkiksi OK 6:3.1 §:n mukaan riita-asian pääkäsittely on suullinen eikä asianosainen saa lukea eikä antaa tuomioistuimelle kirjallista lausumaa tai muutoinkaan esittää asiaa kirjallisesti. Vastaavanlainen säännös koskee rikosasioiden oikeudenkäyntiä (ROL 6:6.1 §). Välittömyydellä tarkoitetaan asian esittämistä ratkaisevalle tuomioistuimelle ja keskittäminen taas tarkoittaa asian ratkaisuun vaikuttavan materiaalin esittämistä mahdollisimman yhtäjaksoisessa käsittelyssä. HLL:ssa ei ole säännelty vastaavista menettelyperiaatteista.⁶⁹

Suullisuus on siis prosesseja keskeisesti erottava tekijä. Lähtökohtaisesti riita- ja rikosprosessit ovat suullisia ja jakaantuvat pääkäsittelyyn sekä sitä edeltävään valmistelemaan käsittelyyn⁷⁰. Hallintoprosessissa suullista käsittelyä ei jaeta valmistelemaan käsittelyyn ja pääkäsittelyyn, vaan pääsääntönä on kirjallinen menettely, jota täydentää mahdollinen suullinen käsittely⁷¹. Jakoa kaksivaiheiseen käsittelyyn ei ole tarpeen tehdä, koska hallintotuomioistuimen ratkaisu ei pohjaudu pelkästään suullisessa käsittelyssä esitettyyn aineistoon. HLL 37.2 §:n mukaan suullista käsittelyä voidaan rajoittaa esimerkiksi koskemaan ainoastaan osaa asiasta, asianosaisten käsitysten selvittämistä tai suullisen todistelun vastaanottamista. On tosin nähty mahdolliseksi, että esimerkiksi käsiteltävän asian kiireellisyyden vuoksi koko käsittely tiivistyisi suulliseen käsittelyyn.⁷²

Esimerkiksi riitaprosessi on jo lähtökohdiltaan aivan erilainen kuin hallintoprosessi. OK 5:1 §:n mukaan riita-asia pannaan vireille käräjäoikeuden kansliaan toimitettavalla kirjallisella haastehakemuksella, ja kun haastehakemus saapuu kansliaan, asia tulee vireille ja sen valmistelu alkaa. Ennen haastehakemusta riita-asiaa ei siis ole käsitelty yksikään viranomaisen. Näin ollen asian vireille tullessa asian tosiseikat ja asianosaisten vaatimukset

⁶⁹ Saukko 2013b, s. 173–174. Ks. myös Tarukannel – Jukarainen, s. 50–55, jossa pohditaan tarkemmin välittömyyden ja keskittämisen merkitystä hallintoprosessissa.

⁷⁰ Anttila 2007, s. 419.

⁷¹ HE 217/1995 vp, s. 26.

⁷² HE 217/1995 vp, s. 64–65.

saattavat olla vielä epäselviä. Juuri tämän vuoksi riita-asioissa usein tarvitaan ennen pääkäsittelyä järjestettävä valmisteluistunto, joka voi olla merkittävä prosessivaihe jo mainitun keskityksperiaatteen toteuttamiseksi.⁷³ OK 5:17.1 §:ssä säännellään, että tuomioistuimen on toimitettava valmistelu siten, että asia voidaan käsitellä pääkäsittelyssä yhtäjaksoisesti.

Hallintoprosessissa taas asiaa on saatettu käsitellä hallintomenettelyssä kahdestikin ennen asian tulemistä hallintolainkäyttömenettelyyn ratkaistavaksi. Näin on yleensä myös veroprosessissa. Ensimmäisenä asiaa tutkii Verohallinto, joka antaa asiassa verotuspäätöksen. Verotuspäätökseen muutosta on usein ensivaiheessa haettava oikaisuvaatimuksella ja vasta oikaisuvaatimusmenettelyssä annetusta päätöksestä voi valittaa hallinto-oikeuteen. Asian tosiseikat ja asianosaisten vaatimukset ovat siis yleensä paljon täsmentyneempiä kuin riita-asioissa, ja tämän takia suullinen valmisteluistunto ei ole niin tarpeellinen kuin riitaprosessissa.⁷⁴

On kuitenkin todettava, että myös hallintolainkäytön piiriin tulevat asiat saattavat joskus olla hyvin epäselviä. Tällaisia voivat olla esimerkiksi veroasiat, jotka pohjautuvat laajaan kirjalliseen aineistoon. Näin ollen hallintotuomioistuin voi järjestää ennen varsinaista suullista käsittelyä tilaisuuden, jota kutsutaan valmisteluistunnoksi. Tällöinkin valmisteluistunnolla ja varsinaisella suullisella käsittelyllä on kuitenkin vain kirjallista menettelyä täydentävä rooli, eli ne eivät tee hallintoprosessista riita- ja rikosprosessien tavoin kaksivaiheista. Yleisissä tuomioistuimissa järjestettäviä valmistelevia käsittelyjä ja hallintotuomioistuinten valmisteluistuntoja kuitenkin yhdistää sama tavoite: niillä pyritään edistämään jouhevaa ja joustavaa asian ratkaisemista. Hallintotuomioistuimen järjestämässä valmisteluistunnossa voidaan asianosaisten kanssa neuvotella tulevan suullisen käsittelyn käytännön järjestelyistä, esimerkiksi todistajista.⁷⁵ HLL:ssa ei ole säännöksiä valmisteluistunnosta.

⁷³ Anttila 2007, s. 419–420.

⁷⁴ Anttila 2007, s. 420.

⁷⁵ Ibid.

OK 6:9.1 §:n mukainen preklusiosääntö tuo merkittävän eron riitaprosessissa ja hallintoprosessissa järjestettävien valmisteluistuntojen välille. Säännöstä sovelletaan vain dispositiivisiin riita-asioihin, joissa asianosainen ei siis saa pääkäsittelyssä vedota seikkaan, johon hän ei ole vedonnut valmistelussa, ellei tähän ole pätevää syytä. HLL:ssä ei ole tällaista säännöstä, joten hallintoprosessin varsinaisessa suullisessa käsittelyssä asianosainen saa vedota seikkaan, johon hän ei ole hallintotuomioistuimen järjestämässä valmisteluistunnossa vedonnut.

Oikeusministeriön hallintotuomioistuinten lainkäyttöhenkilökunnalle vuonna 2008 tekemässä kyselyssä selvitettiin suulliseen käsittelyyn liittyen henkilökunnan kokemuksia erillisestä suullisesta valmistelutilaisuudesta. Kyselyn mukaan suullisia valmistelutilaisuuksia järjestään hallintotuomioistuimissa harvoin tai ei juuri koskaan. Avoimista vastauksista käy ilmi, että osa on kokenut tällaisen valmisteluistunnon tarpeelliseksi silloin, kun asiassa on paljon todistajia.⁷⁶ Veroprosessissa suulliset valmisteluistunnot ovat jäljempänä käsiteltävän tutkimusaineiston perusteella edelleen harvinaisia.

2.5 Oikeus suulliseen käsittelyyn

2.5.1 PL 21 §:n mukainen oikeusturva

PL 22 §:n mukaan julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Viime aikoina perus- ja ihmisoikeusmyönteinen ajattelu on korostunut merkittävästi. Valituksissa vedotaan usein suoraan perusoikeuksiin ja tuomioistuimet perustelevat niillä päätöksiään. Tuomioistuinten työssä perus- ja ihmisoikeuksien korostuneisuus käy ilmi itse prosessin oikeudenmukaisuutena, mutta myös asianosaisten prosessissa kokemana oikeudenmukaisuutena.⁷⁷ Oikeus suulliseen käsittelyyn nähdään yleisesti oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä suojaavaksi perus- ja ihmisoikeudeksi⁷⁸. PL 21 §:ssä säännellään oikeusturvasta ja lisäksi oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin turvataan EIS 6 (1) artiklassa. Seuraavassa käsitelläänkin näitä säännöksiä suullisen käsittelyn ja veroprosessin näkökulmasta.

⁷⁶ OM 2008:18, s. 46.

⁷⁷ Pitkäranta 2005, s. 39.

⁷⁸ Esim. Saukko 2013b, s. 171 ja Myrsky 2001, s. 15.

Suullisuusperiaatteen tärkeä tausta on PL 21 §. PL:n 21.1 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. PL 21.2 §:ssä lisäksi säännellään, että käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Oikeusturva on olennainen perusoikeus ja se liittyy keskeisesti myös muiden perusoikeuksien toteutumiseen. Oikeusturva edellyttää yhdenmukaista, tasapuolista ja puolueetonta lakien soveltamista, ja lainalaisuuden sekä yhdenvertaisuuden periaatteet luovatkin perustan oikeusturvan toteutumiselle. PL 2.3 §:stä ilmenevän lainalaisuusperiaatteen mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. PL 6 §:ssä puolestaan säännellään yhdenvertaisuudesta: ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Säännöksessä myös kielletään syrjintä, turvataan lasten oikeuksia sekä edistetään sukupuolten tasa-arvoa.⁷⁹

PL 21 § vastaa aikaisemmin voimassa olleen HM 16 §:ää. HM 16 §:ää säädettäessä tärkeä lähtökohta oli turvata nimenomaan EIS 6 (1) edellyttämä oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin käsite, joka nykyään mainitaan siis PL 21.2 §:ssä, tulee juuri EIS 6 artiklan suomennoksessa ”fair trial”-termille annetusta käännoksestä. Hallituksen esityksessä on erikseen mainittu verotuspäätökset, ja että ne on aina saatava riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.⁸⁰

PL 21.2 §:ssä ei ole mainintaa suullisesta käsittelystä, mutta momentissa olevaa oikeussuojatakeiden luetteloa ei olekaan tarkoitettu tyhjentäväksi. Tällaiset oikeussuojan osat alueet, joita ei ole erikseen mainittu, kuten juuri suullisuusperiaate tai oikeus saada oi-

⁷⁹ Hallberg ym. 2011, Perusoikeudet > III Yksittäiset perusoikeudet > 17. Oikeusturva (PL 21 §) Oikeusturva perusoikeutena > Oikeusturvan määrittelyä.

⁸⁰ HE 309/1993 vp, Yksityiskohtaiset perustelut > 1. Lakiehdotusten perustelut > 1.1. Laki Suomen Hallitusmuodon muuttamisesta > 16 §.

keudellista apua, kuitenkin sinänsä kuuluvat oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon käsitteiden piiriin. Näin ollen niiden käytännön järjestelyistä ja mahdollisista rajoituksista on säädeltävä tarkemmin lailla, mutta tällöinkään lainsäädäntö ei toki saa vaarantaa oikeusturvan toteutumista.⁸¹ HLL:ssa onkin säännökset suullisen käsittelyn järjestämisestä, mutta oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä HLL:ssa ei ole nimenomaisia säännöksiä.

Hallintoprosessi itsessään sisältää oikeussuojatakeiden toteutumisen ja nämä takeet on pyritty muodostamaan tehokkaiksi. Tällaisia oikeussuojakeinoja ovat esimerkiksi kuuleminen, päätösten perusteleminen ja nimenomaan suullinen käsittely. Nämä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet ovat muodollisia eli ne edellyttävät oikeanlaista menettelyä oikeudenkäynnissä. On huomattava, että hallintoprosessin pohjimmainen pyrkimys on kuitenkin aineellisen oikeuden toteutuminen. Muodollinen ja aineellinen oikeus eivät siis ole toisistaan irrallisia.⁸² Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin muodolliset ja aineelliset vaatimukset voivat olla erilaisia ja myös osin vastakkaisia, ja hallintotuomioistuimen on huolehdittava niiden molempien asianmukaisesta toteutumisesta aineellisen totuuden mukaiseen ratkaisuun pyrkiessään⁸³.

Aerin mukaan PL 21.1 § on niin täsmällinen säännös, että sitä voidaan soveltaa suoraan. Sen sijaan suullisen käsittelyn näkökulmasta oleellisemmasta PL 21.2 §:stä ei voida päätellä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin itsenäistä sisältöä, vaan säännös on yleisluontoinen. Se ei siis ole suoraan sovellettavissa. Yleisluontoisuuden vuoksi käytännössä ei voi olla sellaista tilannetta, jossa PL 21.2 § tulisi sovellettavaksi sen vuoksi, että tuomioistuimen olisi annettava sille PL 106 §:n mukainen etusija. PL 21.2 §:stä voi olla tulkinnallista apua ratkaistaessa, miten prosessisäännöksiä on sovellettava, jotta oikeudenmukainen oikeudenkäynti toteutuu. Yleisluontoisuus vähentää kuitenkin säännöksen merkitystä myös tulkinnassa. Konkreettisinta merkitystä PL 21 §:llä voikin olla perustuslaki-

⁸¹ HE 309/1993 vp, Yksityiskohtaiset perustelut > 1. Lakiehdotusten perustelut > 1.1. Laki Suomen Hallitusmuodon muuttamisesta > 16 §.

⁸² Tarukannel – Jukarainen 2000, s. 32–33.

⁸³ Saukko 2013b, s. 171.

valiokunnan ottaessa kantaa lakiesityksen perustuslainmukaisuuteen lainsäädäntömenettelyssä.⁸⁴ Veroprosessissa verovelvollinen ei voi siis vaatia suullisen käsittelyn järjestämistä pelkästään PL 21.2 §:n oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin vetoamalla, vaikka suullinen käsittely sinänsä näihin takeisiin kuuluukin.

2.5.2 EIS 6 (1) artiklan oikeudenmukainen oikeudenkäynti

EIS 6 (1) artikla on vaikuttanut keskeisesti suullisen käsittelyn säännösten säätämiseen. Liittyessään EIS:een vuonna 1989 Suomi teki suullista käsittelyä koskevan varauman, joka ilmenee EIS:n voimaansaattamisasetuksesta (439/1990). Asetuksen 2 §:n mukaan Suomi ei voinut taata oikeutta suulliseen käsittelyyn siltä osin kuin Suomen silloinen lainsäädäntö ei sisältänyt sellaista oikeutta, ja tämä koski muun muassa silloisia lääninoikeuksia sekä korkeinta hallinto-oikeutta. HLL:n esitöistä ilmenee, että EIS ja tehty varaus kuitenkin osoittivat, että suullinen käsittely on hallintoprosessiinkin kuuluva oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimus⁸⁵. Varaumaa ei ollut tarkoitettukaan pysyväksi, ja HLL:n säätämisen yhtenä tavoitteena oli lisätä hallintoprosessin suullisuutta poistamalla varaus⁸⁶.

EIS 6 (1) artikla turvaa siis oikeuden oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Tutkimuksen kannalta keskeinen sisältö on EIS 6 (1) artiklan ensimmäisessä virkkeessä, joka kuuluu:

Jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa silloin, kun päätetään hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan tai häntä vastaan nostetusta rikossyyttestä.

Lisäksi 1 kohdan toisessa virkkeessä säännellään oikeudenkäynnin ja päätöksen julkisuudesta. Lähtökohta on, että EIS 6 (1) artikla edellyttää kattamissaan, myös hallintoprosessin, asioissa julkista suullista käsittelyä ainakin yhdessä oikeusasteessa ellei artiklan toisesta virkkeessä mainituista syistä, kuten yleisestä järjestyksestä ja kansallisesta turvallisuudesta, muuta johdu⁸⁷.

⁸⁴ Aer 2003, s. 21–24.

⁸⁵ HE 217/1995 vp, s. 23.

⁸⁶ HE 217/1995 vp, s. 26.

⁸⁷ Pellonpää 2005, s. 364.

Englanniksi EIS 6 (1) artiklassa todetaan, että ”everyone is entitled to a fair and public hearing”, ja suomennoksessa vastaava kohta on käännetty siis ”jokaisella on oikeus oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin”. Englanninkielinen käsite ”hearing” eli kuuleminen tarkoittaa *Aerin* mukaan myös suullista käsittelyä. Suomennosta lukiessa suullisuuden sisältymistä kyseiseen kohtaan on kuitenkin vaikeampi mieltää, koska suomennoksessa ei mainita kuulemista lainkaan, vaan ”hearing” on käännetty oikeudenkäynniksi.⁸⁸ On kuitenkin hyvä huomata, että EIS on Suomessa voimassa englannin- ja ranskan-kielisenä, joten myös tulkinnassa on lähdettävä näistä kieliversioista⁸⁹. Lähtökohta siis on, että suullinen käsittely kuuluu EIS 6 (1) artiklan mukaiseen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.

Myös EIT on ottanut ratkaisuihinsa kantaa suullisen käsittelyn järjestämisvelvollisuuteen hallintolainkäytössä. EIT totesi muun muassa tapauksessa *Pahverk v. Ruotsi* (11.2.2003), että EIS 6 (1) artiklan mukainen oikeus julkiseen oikeudenkäyntiin sisältää välttämättä oikeuden suulliseen käsittelyyn. EIT kuitenkin myös katsoi, että velvollisuus julkisen suullisen käsittelyn järjestämiseen ei ole ehdoton. Suullista käsittelyä ei tarvitse järjestää, jos asianosainen luopuu oikeudestaan suulliseen käsittelyyn eikä käsittelyn järjestämistä edellyttä julkista intressiä koskevat kysymykset tai suullinen käsittely ei ole tarpeen esimerkiksi kirjallisen aineiston riittäessä.

Veroprosessin kannalta pohdittavaksi tulee, soveltuuko EIS 6 (1) artikla ylipäätään veroasioihin. Mielenkiinto kohdistuu erityisesti artiklan mainintaan, joka suomennoksessa on käännetty ”kun päätetään hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan”. Englanniksi termi kuuluu ”civil rights and obligations”, mutta suomennokseen ei siis ole otettu mainintaa nimenomaan yksityisistä oikeuksista ja velvollisuuksista. HM 16 §:ää säädettäessä hallituksen esityksessä todettiin, että EIS 6 (1) artikla oli osoittautunut vaikeatulkintaiseksi. Artikla edellyttää siinä säänneltyä menettelyä juuri yksityisoikeudellisissa riita-asioissa,

⁸⁸ Aer 2003, s. 41.

⁸⁹ Aer 2003, s. 18.

mutta EIT on edellyttänyt sitä myös monissa julkisoikeudellisiksi luonnehdittavissa asioissa.⁹⁰ Hallintoprosessissa tulee siis erityisesti pohtia, onko kyseessä asia, joka kuuluu EIS 6 (1) artiklan ”oikeuksien ja velvollisuuksien” soveltamisalaan⁹¹. Luonnollisesti tämä koskee myös veroprosessia.

Merkittävä tapaus EIS 6 (1) artiklan veroprosessiin soveltumisen kannalta on Ferrazzini v. Italia (12.7.2001). Tapauksessa EIT katsoi, että veroasiat ovat yhä osa julkisen vallan käytön kovaa ydintä. EIT vahvisti näin ollen, että veroasiat eivät kuulu ”oikeuksien ja velvollisuuksien” soveltamisalaan ja että EIS 6 (1) artikla ei näin lähtökohtaisesti koske veroasioita. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että artikla ei koskaan voisi tulla sovellettavaksi veroprosessissa. Rajanvetoa on jouduttu tekemään siinä, voidaanko joitain veroasioissa eteen tulevia tilanteita rinnastaa rikosoikeudellisiin seuraamuksiin. Käytännössä tämä tarkoittaa siis hallinnollisten seuraamusten, veroasioissa lähinnä veronkorotusten, rinnastamista rikosoikeudellisiin seuraamuksiin ja sitä kautta EIS 6 artiklan sovellettavuutta veroprosessiin.⁹²

Ensimmäisen kerran veronkorotus rinnastettiin rikosoikeudelliseen seuraamukseen tapauksessa Bendenoun v. Ranska (24.2.1994)⁹³. Vähitellen EIT:n oikeuskäytäntö on muotoutunut niin, että EIS 6 (1) artikla soveltuu nykyään laajasti hallintoprosessiin. Tietyt asiat jäävät kuitenkin artiklan soveltamisalan ulkopuolelle, ja näitä ovat esimerkiksi juuri tavanomaiset veroasiat. Veronkorotusasiat, kuten muutkin hallinnollista seuraamusta koskevat asiat, kuuluvat kuitenkin yleensä artiklan soveltamisalaan rikosasioihin rinnastettavina.⁹⁴ Veronkorotusasioissakaan ei siis tule sovellettavaksi artiklan siviilihaara vaan nimenomaan rikoshaara.

EIS 6 (1) artiklan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeilla, kuten suullisella käsittelyllä, on siis veroprosessissa merkitystä lähinnä veronkorotusasioissa. Verovelvolliset

⁹⁰ HE 309/1993 vp, Yksityiskohtaiset perustelut > 1. Lakiehdotusten perustelut > 1.1. Laki Suomen Hallitusmuodon muuttamisesta > 16 §.

⁹¹ Aer 2003, s. 20.

⁹² Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 28–29.

⁹³ Äimä 2011, s. 153.

⁹⁴ OM 2011:4, s. 43.

voivat veronkorotusta koskevissa asioissa vedota EIS 6 artiklaan, ja tarvittaessa veropro-
sessin tulee olla suullinen ja julkinen, jolloin verovelvollisella on oikeus olla läsnä istun-
nossa⁹⁵. EIT onkin antanut tärkeän ratkaisun Suomea koskevassa tapauksessa Jussila v.
Suomi (23.11.2006), joka koski sekä EIS 6 artiklan soveltuvuutta veronkorotusasiaan että
sitä, olisiko hallinto-oikeuden pitänyt järjestää suullinen käsittely. Jussila-tuomiota käsi-
tellään tarkemmin kohdassa 3.4.1.

⁹⁵ Äimä 2011, s. 154.

3 SUULLISEN KÄSITTELYN JÄRJESTÄMINEN

3.1 Suullisen käsittelyn toimittaminen tuomioistuimen aloitteesta

Vaikka HLL:n säätämisellä haluttiin lisätä hallintolainkäytön suullisuutta, HLL:n suullista käsittelyä koskevilla säännöksillä ei ollut tarkoitus muuttaa hallintoprosessin kulkua merkittävästi. Pääsääntönä on edelleen pysynyt kirjallinen menettely, jota suullinen käsittely täydentää.⁹⁶ HLL 37.1 §:n mukaan asiassa voidaan järjestää suullinen käsittely, jos se on tarpeen asian selvittämiseksi. Tämä yleissäännös mahdollistaa suullisen käsittelyn järjestämisen hallintotuomioistuimen aloitteesta. Säännös ei edellytä hallintotuomioistuinta järjestämään suullista käsittelyä, vaan suullinen käsittely on pidettävä, jos sen katsotaan olevan hyödyllinen asian selvittämisen kannalta tai kun se voi nopeuttaa asian ratkaisemista. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että hallintotuomioistuin voisi vapaasti päättää suullisen käsittelyn toimittamisesta, vaan se on toimitettava aina, kun siitä on hyötyä asian ratkaisemisessa.⁹⁷

HLL 37 § yleissäännöksenä antaa siis hallintotuomioistuimelle harkintavallan suullisen käsittelyn toimittamisesta, eikä tuomioistuin ole sidottu säännöksen soveltamisessa asianosaisen tai muun oikeudenkäynnin osapuolen pyyntöön. Lain esitöiden mukaan harkintavaltaa käyttäessään tuomioistuimen on punnittava, kuinka suurella todennäköisyydellä suullisesta käsittelystä olisi hyötyä asian selvittämisen kannalta. Kun suullisesta käsittelystä on kokonaisuus huomioon ottaen hyötyä, suullinen käsittely on toimitettava. Tuomioistuimen erillinen harkintavalta asiassa on nähty perustelluksi, jotta menettelyn joutuisuus, halpuus, yksinkertaisuus ja myös asianosaisen mielipide otetaan kokonaisuutta arvioitaessa huomioon.⁹⁸

HLL 37.1 §:n mukaan suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla asianosaisia, hallintopäätöksen tehnyttä viranomaista, todistajia, asiantuntijoita sekä vastaanottaa muuta selvitystä. Kuulemisella viitataan kiistanalaisten tosiseikkojen selvittämiseen ja lisäksi suullisessa käsittelyssä asianosaiset voivat selventää vaatimuksiaan. Suullinen käsittely, jossa

⁹⁶ HE 217/1995 vp, s. 26.

⁹⁷ HE 217/1995 vp, s. 64.

⁹⁸ HE 217/1995 vp, s. 64.

välitön vuorovaikutus on mahdollista, voikin olla joustava ja nopea tapa selvittää asian tosiseikkoja.⁹⁹ Suullisen käsittelyn toimittaminen tuomioistuimen aloitteesta ilmentää jo edellä mainittua HLL 33.2 §:n mukaista tuomioistuimen aktiivista selvittämisvelvollisuutta eli virallisperiaatteen yhtä elementtiä. *Anttilan* näkemyksen mukaan juuri HLL 33 §:n virallisperiaate asettaa rajat hallintotuomioistuimen harkintavallalle suullisen käsittelyn järjestämisestä HLL 37 §:n perusteella. Jos tosiseikat voidaan selvittää kirjallisen aineiston avulla, suullista käsittelyä ei tarvitse järjestää. Jos taas tosiseikkoja ei voida selvittää kirjallisesti, hallintotuomioistuimen harkittavaksi tulee, olisiko tosiseikat mahdollista selvittää suullisessa käsittelyssä. Jos näin on, tuomioistuimen on toimitettava HLL 37 §:n mukainen suullinen käsittely.¹⁰⁰

Käytännössä hallinto-oikeudet järjestävät suullisia käsittelyjä viran puolesta lähinnä lastensuojeluasioissa. Muissa asioissa suulliset käsittelyt viran puolesta ovat harvinaisempia.¹⁰¹ Veroasioissa HLL 37.1 §:n perusteella toimitetut suulliset käsittelyt ovat todella harvinaisia, mikä johtunee siitä, että veroprosessissa kirjallinen aineisto on usein niin laaja, että se riittää asian selvittämiseen ja ratkaisemiseen. Näin ollen suullisen käsittelyn järjestäminen tuomioistuimen aloitteesta ei ole tällöin tarpeen.¹⁰² Veroprosessissa kaksi-asianosaissuhde ja korostunut määräämisperiaate myös lisäävät osapuolten prosessitoimien merkitystä ja suullisen käsittelyn toimittamisen edellytyksenä voidaan usein nähdä asianosaisten perusteltu vaatimus¹⁰³.

HLL 37.2 §:ssä säännellään suullisen käsittelyn rajoittamisesta. Säännöksen mukaan suullista käsittelyä voidaan rajoittaa siten, että se koskee ainoastaan osaa asiasta, asianosaisten käsitysten selvittämistä tai suullisen todistelun vastaanottamista, tai muulla vastaavalla tavalla. Asianosaisten käsitysten selvittämisellä tarkoitetaan säännöksessä suullista valmisteluistuntoa, jossa voidaan selvittää asianosaisten vaatimuksia ja niiden perusteita sekä sitä, mikä on riidanalaista ja mitä todisteita aiotaan esittää. Suullinen käsittely on tarkoitettu täydentäväksi selvityskeinoksi, ja sen vuoksi on säädetty mahdollisuudesta

⁹⁹ HE 217/1995 vp, s. 64.

¹⁰⁰ Anttila 2007, s. 422.

¹⁰¹ Saukko 2013b, s. 179. Ks. myös OM 2008:18, s. 44.

¹⁰² Näin myös Anttila 2007, s. 422.

¹⁰³ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 166.

rajoittaa suullista käsittelyä.¹⁰⁴ Ilmeisesti hallinto-oikeudet rajoittavat suullisia käsittelyjä jonkin verran, mutta yleensä suulliset käsittelyt järjestetään ilman erityisempiä rajoitteita¹⁰⁵.

3.2 Suullinen käsittely asianosaisen pyynnöstä

HLL 38 §:ssä säännellään suullisen käsittelyn toimittamisesta asianosaisen pyynnöstä.

HLL 38.1 § kuuluu:

Hallinto-oikeuden on toimitettava suullinen käsittely, jos yksityinen asianosainen pyytää sitä. Sama koskee korkeinta hallinto-oikeutta sen käsitellessä valitusta hallintoviranomaisen päätöksestä. Asianosaisen pyytämä suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta, jos vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti tai jos suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeeton.

Säännöksen sanamuodon mukaan pääsääntö siis on, että yksityisen asianosaisen pyytessä suullinen käsittely on järjestettävä. Asianosaisen oikeus suulliseen käsittelyyn ei kuitenkaan ole ehdoton, vaan pykälässä on myös mainittu perusteita, joiden nojalla suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta. Lähtökohta on, että HLL 38.1 § koskee kaikkia hallinto-oikeuksissa käsiteltäviä asioita, myös muita kuin valitusasioita. Lain esitöissä on esimerkkinä mainittu, että veroprosessia ei ole syytä jättää säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle, vaikka EIS 6 (1) artikla ei kaikkia veroasioita koskekaan.¹⁰⁶

Lainsäätäjän tavoite HLL:a säätäessä oli, että suullisuus lisääntyisi jo hallintotuomioistuinten soveltaessa HLL 37 §:ä. Tarkoituksena ei kuitenkaan ollut, että suullinen käsittely sisältyisi säännönmukaisesti hallintoprosessiin, ja tämän vuoksi asianosaisen mielipidettä suullisen käsittelyn järjestämisestä haluttiin painottaa. Suullisen käsittelyn rooli kirjallista menettelyä täydentävänä selvityskeinona siis korostaa asianosaisen vaatimuksen merkitystä. Asianosainen voi näin pohtia omasta näkökulmastaan suullisen käsittelyn tarpeellisuutta sekä kiinnostustaan osallistua suulliseen käsittelyyn. Hallituksen esityksen mukaan on mahdollista, että tuomioistuimen näkemyksen mukaan asianosaisella ei olisi

¹⁰⁴ HE 217/1995 vp, s. 65.

¹⁰⁵ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 169.

¹⁰⁶ HE 217/1995 vp, s. 65.

HLL 38 §:n perusteella oikeutta suulliseen käsittelyyn, mutta tuomioistuimien kuitenkin päätyisi järjestämään suullisen käsittelyn HLL 37 §:n nojalla. Lisäksi mainitaan, että EIS saattaa velvoittaa suullisen käsittelyn toimittamiseen, vaikka asianosainen ei olisi käsitelyä pyytänyt. ¹⁰⁷ Käytännössä nämä tilanteet veroprosessissa lienevät harvinaisia.

HLL 38.1 §:n sanamuodon mukaan oikeus vaatia suullista käsittelyä on vain yksityisellä asianosaisella. Julkisen asianosaisen oikeuden tai velvollisuuden ei ole nähty muodostavan sellaista intressiä, jonka vuoksi oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin kuuluisi suullinen käsittely julkisen asianosaisen pyynnöstä ¹⁰⁸. Veroprosessissa oikeudenvalvontayksiköllä ei siis ole oikeutta vaatia suullista käsittelyä HLL 38 §:n perusteella. Myös VOVA voi kuitenkin pyytää suullisen käsittelyn järjestämistä, mutta pyynnön tarpeellisuus arvioidaan tällöin HLL 37 §:n soveltamisen kannalta ¹⁰⁹. Käytännössä VOVA:n pyynnot ovat erittäin harvinaisia, ja lähes kaikki veroprosessin suulliset käsittelyt järjestetään verovelvollisen pyynnöstä.

Erityisesti veroprosessin kannalta on mielenkiintoista, ketä HLL 38.1 §:n yksityisellä asianosaisella tarkoitetaan. On keskusteltu siitä, onko osakeyhtiöllä oikeutta suulliseen käsittelyyn, jos osakeyhtiöllä ei nähdä olevan ihmisoikeuksia ¹¹⁰. Hallituksen esityksessä on kuitenkin todettu, että asianosaisen oikeutta pyytää suullista käsittelyä ei ole rajattu vain EIS 6 (1) artiklan mukaisiin tapauksiin ¹¹¹. HLL 38 § ei siis ole sidottu EIS 6 (1) artiklan soveltamisalaan, vaan säännöksen soveltamisala voidaan nähdä EIS:n tarkoittamaa laajemmaksi. Näin ollen HLL 38 §:ää voidaan soveltaa luonnollisten henkilöiden lisäksi kehen tahansa yksityiseen asianosaiseen, myös oikeushenkilöihin. ¹¹²

HLL 38.1 §:n mukaan velvollisuus toimittaa suullinen käsittely asianosaisen pyynnöstä on myös KHO:lla silloin, kun se käsittelee valitusta hallintoviranomaisen päätöksestä.

¹⁰⁷ HE 217/1995 vp, s. 65.

¹⁰⁸ HE 217/1995 vp, s. 65.

¹⁰⁹ HE 217/1995 vp, s. 66.

¹¹⁰ Anttila 2007, s. 425.

¹¹¹ HE 217/1995 vp, s. 65.

¹¹² Anttila 2007, s. 425. Anttilan näkemyksen mukaan pienellä osakeyhtiöllä on oikeus suulliseen käsittelyyn myös EIS 6 (1) artiklan perusteella, jos osakkaalla on sama oikeus. Näin on siksi, että pieni osakeyhtiö on taloudellisessa mielessä usein käytännössä yhtä kuin sen osakas tai osakkaat. Ks. Anttila 2007, s. 425–426.

Tämä tarkoittaa siis tilanteita, joissa asianosaisella ei ole ollut oikeutta pyytää suullista käsittelyä alemmassa tuomioistuimessa eli hallinto-oikeudessa.¹¹³ Veroprosessissa KHO harvoin järjestää suullisia käsittelyitä, koska useimmiten ensimmäinen muutoksenhakuaste hallintolainkäytössä on hallinto-oikeus, jossa verovelvollisella on jo ollut oikeus vaatia suullista käsittelyä.

Verovelvollinen saattaa kuitenkin pyytää suullisen käsittelyn järjestämistä myös KHO:ssa etenkin silloin, jos hallinto-oikeus on hylännyt suullisen käsittelyn vaatimuksen. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2014:145 verovelvollinen vaati valituksessaan muun ohessa, että KHO:n tulee järjestää suullinen käsittely tai palauttaa asia hallinto-oikeuden käsiteltäväksi, jos hovioikeudessa¹¹⁴ esitettyä näyttöä ei katsota riittäväksi näytöksi jälkiverotuspäätöksen muuttamiseksi. Verovelvollisen vaatimuksen mukaan suullinen käsittely oli järjestettävä sen osoittamiseksi, että peitellyn osingon edellytyksiä ei ollut. Verovelvollinen oli pyytänyt suullisen käsittelyn järjestämistä myös hallinto-oikeudessa, joka hylkäsi pyynnön sekä valituksen. KHO myönsi asiassa valitusluvan vain veronkorotusten osalta, ja KHO:n mukaan muun muassa suullisen käsittelyn järjestämisen osalta valitusluvan myöntämisen perusteita ei ollut. Tapauksessa KHO 2007:67 KHO taas katsoi, että hallinto-oikeuden olisi pitänyt toimittaa asiassa suullinen käsittely ja näin ollen kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja palautti asian hallinto-oikeudelle suullisen käsittelyn toimittamista varten¹¹⁵.

HLL 38.1 §:ssä mainitulla perusteilla suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta, vaikka asianosainen olisi sitä pyytänytkin. Jos ensinnäkin hallinto-oikeus ei tutki vaatimusta tai vaatimus hylätään heti, suullista käsittelyä ei ole tarpeellista järjestää. Jos hallinto-oikeus ei siis tutki pääasiaa lainkaan, on selvää, että myöskään suullista käsittelyä ei tarvitse tällöin toimittaa. Jos taas vain osa asianosaisen vaatimuksista jätetään tutkimatta, riippuu oikeus suulliseen käsittelyyn siitä, mihin kysymyksiin liittyen asianosainen on vaatinut käsittelyä. Vaatimuksen hylkääminen heti viittaa siihen, että vaatimus on il-

¹¹³ HE 217/1995 vp, s. 65–66.

¹¹⁴ Asiaa oli siis käsitelty myös rikosasiana käräjäoikeudessa ja hovioikeudessa.

¹¹⁵ Ratkaisua KHO 2007:67 käsitellään tarkemmin kohdassa 3.4.2.

meisen perusteeton, ja se on todettavissa heti ilman laajoja selvityksiä. EIS 6 (1) artiklaan ei tule sovellettavaksi, jos kysymyksessä ei ole aito ja todellinen riita.¹¹⁶ Tällöin suullisen käsittelyn toimittamatta jättäminen onkin täysin perusteltua.

Toisekseen, suullinen käsittely voidaan HLL 38.1 §:n mukaan myös jättää toimittamatta, jos suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeeton. Tällä tarkoitetaan esimerkiksi tilannetta, jossa asianosaisen valitus hyväksytään. Tällöin suullisen käsittelyn pitämiseen ei luonnollisesti ole tarvetta. Jos asianosaisen valitus hyväksytään vain osittain, on suullisen käsittelyn tarpeellisuutta arvioitava erikseen sen mukaan, minkä kysymyksen selvittämistä varten suullista käsittelyä on pyydetty. Lain esitöiden mukaan ”ilmeinen tarpeettomuus” tarkoittaa, että on hyvin todennäköistä, että suullisesta käsittelystä ei ole hyötyä. On tuomioistuimen harkintavallassa, edistääkö suullinen käsittely asian selvittämistä tai onko käsittelyn järjestämiseen muita syitä. Suullinen käsittely voidaan evätä, jos asia on asianosaisten kannalta vähäpätöinen tai jos menettelyn kohteena oleva oikeus, etu tai velvollisuus on laadultaan sellainen, ettei yksityisen oikeusturvan toteutuminen edellytä suullisen käsittelyn toimittamista. Tällöinkin on huomioitava EIS 6 (1) artiklan määräykset.¹¹⁷

HLL 38.1 §:n sanamuoto siis lähtökohtaisesti mahdollistaa hyvin moninaiset syyt suullisen käsittelyn toimittamatta jättämiseen. Lain esityöt hieman selventävät tätä, ja nähdäkseni hallinto-oikeuksien tulisi arvioida juuri suullisen käsittelyn tarpeellisuuden todennäköisyyttä. Voidaan katsoa, että perusteita evätä suullinen käsittely on tulkittava suppeasti siten, että epäselvässä tapauksessa suullinen käsittely on järjestettävä¹¹⁸. Selvää on, että suullisen käsittelyn vaatimus on aina tutkittava ja hylkääminen perusteltava. Päätösten perustelemista edellyttää myös HLL 53 §.

Hallinto-oikeus voi perustella kielteisen päätöksensä suullisen käsittelyn toimittamisesta joko erillisellä välipäätöksellä tai pääasian yhteydessä. Suullisen käsittelyn toimittamista

¹¹⁶ HE 217/1995 vp, s. 66.

¹¹⁷ HE 217/1995 vp, s. 66–67.

¹¹⁸ Tarukannel – Jukarainen 2000, s. 238.

koskeva päätös ei ole erikseen valituskelpoinen¹¹⁹. Oikeuskäytännössä KHO on kumonnut hallinto-oikeuksien päätöksiä olla toimittamatta suullista käsittelyä joko siksi, että KHO:n mukaan suullisen käsittelyn järjestäminen on asiallisesti tarpeen tai siksi, että hallinto-oikeus ei ole perustellut päätöstään riittävästi. Hallinto-oikeus on siis saattanut vain todeta, että suullinen käsittely on ilmeisen tarpeeton, mutta ei ole perustellut päätöstään muuten.¹²⁰ Jäljempänä tarkastellaankin hallinto-oikeuksien perusteluja suullisten käsittelyjen vaatimusten hylkäämiseen veroprosessissa. Perusteluihin on mielekästä kiinnittää huomiota erityisesti, koska veroprosessissa suullisen käsittelyn vaatimuksia itseasiassa hylätään enemmän kuin hyväksytään.

HLL:n esitöissä on todettu, että asianosainen voi kokea suullisen käsittelyn olevan tarpeen asian selvittämisen kannalta tai asian tärkeyden vuoksi. Lisäksi on mainittu, että asianosainen voi ymmärtää paremmin suullista kuin kirjallista menettelyä ja ilmaista itseään helpommin suullisesti.¹²¹ Ymmärtääkseni tällä ei kuitenkaan ole tarkoitettu, että esimerkiksi asianosaisen kokemus suullisen käsittelyn helpommasta ymmärrettävyydestä yksistään olisi riittävä syy katsoa suullinen käsittely tämän vuoksi tarpeelliseksi¹²². Kuten edellä on todettu, on tuomioistuimen harkinnassa, onko suullisuudesta todennäköisesti hyötyä asian selvittämisen kannalta.

Vaikka suullisen käsittelyn järjestäminen asianosaisen pyynnöstä onkin HLL 38.1 §:stä ilmenevä pääsääntö, hallintoprosessi on silti lähtökohtaisesti kirjallista. Vaatimukset prosessin nopeudesta, halpuudesta ja yksinkertaisuudesta sekä yksityisen mahdollisuus hoitaa asiansa henkilökohtaisesti puoltavat tuomioistuimen harkintavaltaa suullisen käsittelyn järjestämisestä ja myös asianosaisen mielipiteen huomioimista.¹²³ Suullinen käsittely saattaa hidastaa asian ratkaisemista sekä lisätä tarvetta käyttää asiamiestä ja näin ollen lisätä myös oikeudenkäyntikuluja, joten asianosaisen mielipiteelle on annettava arvoa. Oikeudenkäyntikulut saattavat suullisen käsittelyn myötä kasvaa erityisesti suhteessa oi-

¹¹⁹ Mäenpää 2007, s. 438.

¹²⁰ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 175, alav. 195.

¹²¹ HE 217/1995 vp, s. 65.

¹²² Ks. Aer 2003, s. 45, jossa todetaan, että suullista käsittelyä ei ole tarpeen järjestää vain sen vuoksi, että asianosainen saisi esittää vaatimuksensa perusteluineen.

¹²³ HE 217/1995 vp, s. 64.

keudenkäynnin kohteena olevaan intressiin. On kuitenkin epäselvää, tulisiko tuomioistuimen huomauttaa asianosaiselle oikeudenkäyntikuluista silloin, kun asianosainen on itse pyytänyt mahdollisesti lisäkuluja tuottavaa suullista käsittelyä. Myös oikeudenkäynnin toisen osapuolen, veroprosessissa VOVA:n, oikeudenkäyntikulut kasvavat, jos suullinen käsittely järjestetään.¹²⁴

Tuomioistuimelle annettu harkintavalta on perusteltua myös sinänsä, että jos suullinen käsittely olisikin säädetty järjestettäväksi aina silloin kun asianosainen sitä vaatii, suullisten käsittelyjen määrä olisi huomattavasti suurempi. Osasta suullisista käsittelyistä ei välttämättä tällöin olisi mitään hyötyä asian ratkaisemisessa ja pääasioiden ratkaiseminen hidastuisi. Toisaalta suullinen käsittely voi kuitenkin olla hyvin tarpeellinen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteuttaja hallintoprosessissa sen mahdollistaessa prosessin avoimuuden, riippumattomuuden ja tehokkuuden toteutumista sekä lisätessä edellytyksiä oikeaan asiaratkaisuun päätymiseen¹²⁵.

HLL 38.2 §:n mukaan HLL 38.1 §:ää ei sovelleta, jos suullista käsittelyä pyytäneen asianosaisasema perustuu kunnan tai muun yhteisön jäsenyyteen. Tällä säännöksellä tarkoitetaan esimerkiksi kunnallisvalitusta¹²⁶. Veroprosessissa HLL 38.2 § ei siis tule sovellettavaksi eikä säännöksellä näin ollen ole merkitystä tutkimuksen kannalta.

HLL 38.3 §:ssä säännellään, että asianosaisen pyytäessä suullisen käsittelyn pitämistä hänen on ilmoitettava, minkä vuoksi sen toimittaminen on tarpeen ja mitä selvitystä hän esittäisi suullisessa käsittelyssä. Hallituksen esityksessä säännöksestä on mainittu, että sillä voi olla vaikutusta asianosaisen arvioon hänen harkitessa, onko suullisen käsittelyn pyytäminen tarpeellista. Lisäksi todetaan, että asianosaisen perustelut helpottavat tuomioistuimen päätöksentekoa suullisen käsittelyn järjestämisestä.¹²⁷ Säännös onkin sikäli tärkeä, että se ilmaisee asianosaiselle, että pelkkä suullisen käsittelyn vaatiminen ei lähtö-

¹²⁴ Tarukannel – Jukarainen 2000, s. 237.

¹²⁵ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 166.

¹²⁶ HE 217/ 1995 vp, s. 67.

¹²⁷ HE 217/1995 vp, s. 67.

kohtaisesti riitä suullisen käsittelyn järjestämiseksi. Nähdäkseni suurempi merkitys säännöksellä on hallintotuomioistuimelle, joka pystyy asianosaisen perusteluiden perusteella tekemään päätöksen suullisen käsittelyn toimittamisesta.

Jos asianosainen ei esitä suullisen käsittelyn vaatimuksensa yhteydessä syitä suullisen käsittelyn tarpeellisuudelle eikä sitä, mitä selvitystä hän tulisi suullisessa käsittelyssä esittämään, hallinto-oikeudella voidaan nähdä olevan velvollisuus pyytää asianosaiselta lisäselvitystä asiassa HLL 33.1 §:n eli virallisperiaatteen huolehtimisvelvollisuuden sekä myös aineellisen prosessin johdon nojalla. Jos asianosainen ei hallinto-oikeuden pyynnöstä huolimatta täsmennä vaatimustaan suullisesta käsittelystä, suullinen käsittely voitaneen tällöin jättää toimittamatta. HLL 38.3 §:n sanamuodon mukaan asianosaisella on velvollisuus ilmoittaa perustelut ja suullisessa käsittelyssä esitettävä selvitys. Jos hän ei näin tee, hallinto-oikeuden on vaikea punnita suullisen käsittelyn tarpeellisuutta ja näin ollen suullinen käsittely asianosaisen pyynnöstä voidaan nähdä, etenkin sen rooli täydentävänä selvityskkeinona huomioden, ilmeisen tarpeettomaksi. Hallinto-oikeus voi tosin asianosaisen puutteellisesta selvityksestä huolimatta järjestää suullisen käsittelyn HLL 37 §:n perusteella, mutta kuten todettua, tuomioistuimen aloitteesta järjestetyt suulliset käsittelyt ovat veroprosessissa muutenkin poikkeuksellisia.

Myös KHO on esimerkiksi ratkaisussa KHO 2013:36 viitannut HLL 38.3 §:ään. Tapauksessa yhtiö oli siirtohinnoittelua koskevassa valituksessaan ilmoittanut, että asian monimutkaisuuden ja merkittävyyden vuoksi yhtiö olisi ollut valmis osallistumaan suulliseen käsittelyyn. KHO katsoi yhtiön vaatineen suullista käsittelyä ja hylkäsi vaatimuksen. Perusteluissaan KHO totesi, että kun otettiin huomioon kirjallinen selvitys ja asian ratkaisuun vaikuttavat seikat sekä se, että yhtiö ei ollut HLL 38.3 §:n mukaisesti ilmoittanut, mitä selvitystä se esittäisi suullisessa käsittelyssä, suullinen käsittely ei ollut tarpeen asian selvittämiseksi.

3.3 Suullisen käsittelyn kulku veroprosessissa

3.3.1 Osallistujat ja vaiheet

Seuraavassa käsitellään suullisen käsittelyn kulkua veroprosessin kannalta. Tarkoituksena on tarkastella suullisen käsittelyn osallistujia ja vaiheita, kuulemista sekä lopuksi erinäisiä suulliseen käsittelyyn liittyviä asioita. Suullisen käsittelyn kulun hahmottaminen on tärkeää erityisesti empiirisestä aineistosta saadun tiedon ymmärtämiseksi, ja siksi tutkimuksen aikana kävin myös seuraamassa yhtä veroprosessin suullista käsittelyä Hämeenlinnan hallinto-oikeudessa.

Hallinto-oikeuden tehtyä päätöksen järjestää suullinen käsittely, sen tulee lähettää kutsu suulliseen käsittelyyn osallistuville. HLL 43.1 §:n mukaan valitusviranomaisen on kutsuttava suulliseen käsittelyyn asianosaiset, päätöksen tehneen hallintoviranomaisen edustaja sekä ne muut henkilöt, joiden läsnäoloa se pitää tarpeellisenä. Jos suullista käsittelyä on rajoitettu HLL 37.2 §:n mukaisesti, valitusviranomainen voi jättää kutsumatta ne asianosaiset, joiden läsnäolo on käsittelyn rajoittamisen vuoksi ilmeisen tarpeetonta.

Suullisessa käsittelyssä on tarkoitus esittää selvitystä, todistelua, argumentointia, keskustelua ja kommentointia suullisessa muodossa. Käsittelyssä läsnä ovat ainakin asianosaiset ja päätöksen tehneen viranomaisen edustaja. Lisäksi voidaan kuulla todistajia, asiantuntijoita ja muita henkilöitä.¹²⁸ Veroprosessissa osallistujia ovat siis ainakin verovelvollinen ja VOVA, jonka asema on sama kuin kirjallisessa menettelyssä. Verohallinnon muuta yksikköä, kuten päätöksen tehnyttä yksikköä, ei siis yleensä kutsuta suulliseen käsittelyyn.¹²⁹ VOVA käyttää veronsaajien puhevaltaa VHL 24.1 §:n mukaisesti. Verovelvollinen voi käsittelyssä edustaa itseään henkilökohtaisesti ja hänellä voi olla myös asiamies tai avustaja. Jos verovelvollinen on oikeushenkilö, häntä edustaa laillinen edustaja ja yleensä myös asiamies.

¹²⁸ Mäenpää 2007, s. 424–425.

¹²⁹ Myrsky – Rabinä, s. 559.

VOVA:n laillisena edustajana suullisessa käsittelyssä toimii veroasiamies asemavaltuutuksen perusteella. Samassa suullisessa käsittelyssä paikalla voi olla yksi tai useampia veroasiamiehiä. Yksi veroasiamies voi esimerkiksi olla varsinaista puhevaltaa käyttävä, ja häntä avustaa yksi tai useampi veroasiamies. Kaikki veroasiamiehet ovat kuitenkin aina VOVA:n laillisia edustajia.¹³⁰ Useimmiten käsittelyssä on läsnä kaksi veroasiamiestä.

Veroasiamiehen lisäksi VOVA voi nimetä avustajaksi suulliseen käsittelyyn myös muun Verohallinnon virkamiehen, esimerkiksi verotarkastajan. Avustaja voi auttaa suulliseen käsittelyyn valmistautumisessa ja myös täydentää VOVA:n puhevallan käyttöä. Jos suullista käsittelyä on vaadittu veroasiassa, jossa taustalla on verotarkastus, verotarkastajalla on usein eniten tietämystä verotarkastuskertomuksesta ja verovelvollisen antamista selvityksistä. Tällöin verotarkastaja on luonnollinen valinta avustajaksi.¹³¹

Suullisen käsittelyn laajuus riippuu käsiteltävästä asiasta. Suullisessa käsittelyssä voidaan ottaa vastaan vain yksittäinen todistajanlausunto jonkun yksittäisen tosiseikan selvittämiseksi tai asianosaiselle voidaan antaa mahdollisuus esittää käsityksensä asiasta suullisesti. Toisaalta käsittely voi olla myös laajempi.¹³² Yleisemmin suullisen käsittelyn kohteena onkin koko hallintotuomioistuimessa vireillä oleva asia¹³³. Myös veroprosessissa suullisen käsittelyn kohteena lieenee yleensä koko asia. Käsittelyssä ei tällöinkään kuitenkaan ole tarkoitus käydä läpi koko oikeudenkäyntiaineistoa, vaan ainoastaan suullisessa käsittelyssä selvittäviä seikkoja.

Suullisen käsittelyn varsinaisista vaiheista ei ole HLL:ssä säännöksiä. Vaiheista ei muutenkaan ole olemassa erityisiä menettelyohjeita¹³⁴. HLL 37.1 §:ssä todetaan, että suullisessa käsittelyssä *voidaan* kuulla asianosaisia, päätöksen tehnyttä viranomaista, todistajia, asiantuntijoita sekä vastaanottaa muuta selvitystä. Käytännössä suullisen käsittelyn sisältö, kuten laajuuskin, on siis asia- ja tilannekohtaista, ja voi vaihdella myös eri hallinto-oikeuksissa.

¹³⁰ Verohallinto 2015, kohta 6.7.1 Veroasiamies ja muut Verohallinnon virkamiehet.

¹³¹ Verohallinto 2015, kohta 6.7.2 Avustaja.

¹³² Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 180.

¹³³ Mäenpää 2007, s. 425.

¹³⁴ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 179.

Laajempi suullinen käsittely saattaa sisältää erilaisia päävaiheita, joita ovat esimerkiksi valmisteleva suullinen käsittely, asianosaisten alkupuheenvuorot, asianosaisten kuuleminen, todistajien tai asiantuntijoiden kuuleminen ja loppupuheenvuorot. Valmistelevaan suulliseen käsittelyyn eli valmisteluistuntoon kutsutaan ainakin asianosaiset. Valmisteluistunnossa voidaan keskustella esimerkiksi siitä, keitä kuullaan todistajina tai asiantuntijoina tai siellä voidaan rajata varsinaisessa suullisessa käsittelyssä läpi käytäviä asioita. Valmisteluistunto voi olla tarpeen laajoissa tai monipolvisissa asioissa.¹³⁵

Yleensä varsinaisessa suullisessa käsittelyssä ensimmäisenä tuomioistuimen kokoonpanon puheenjohtaja taustoittaa kysymyksessä olevan asian ja tämän jälkeen osapuolet voivat esittää alkupuheenvuoronsa. Tarkoituksena ei ole alkupuheenvuorossa toistaa tuomioistuimelle kirjallisesti esitettyjä seikkoja, vaan esittää lyhyesti vaatimukset ja perusteet niille.¹³⁶ Alkupuheenvuorojen jälkeen kuullaan yleensä ensin asianosaisia ja vasta sen jälkeen mahdollisia todistajia ja asiantuntijoita¹³⁷. Loppupuheenvuoroissa oikeudenkäynnin osapuolet kertovat näkemyksensä suullisessa käsittelyssä esitetyistä seikoista¹³⁸. Seuraamassani veroprosessin suullisessa käsittelyssä vaiheet olivat juuri edellä selostetun kaltaiset.

Hallintoprosessin julkisuudesta säännellään oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annetussa laissa (HTJulkL). Pääsääntö on HTJulkL 10.1 §:n mukaan, että jokaisella on oikeus olla läsnä asian suullisessa käsittelyssä, jos mainitussa tai muussa laissa ei toisin säädetä. HTJulkL 11.1 §:ssä kuitenkin säännellään, että suullinen käsittely toimitetaan kokonaan tai tarpeellisin osin yleisön läsnä olematta, jos suullisessa käsittelyssä esitetään tieto tai asiakirja, joka on viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain tai muun lain mukaan salassa pidettävä. Koska verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (verotietolaki) 4.1 §:n mukaan verotusasiakirjat ovat lähtökohtaisesti salassa pidettäviä, suullinen käsittely toimitetaan veroprosessissa yleensä suljetuin ovin.

¹³⁵ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 180. Ks. myös Myrsky – Räbinä 2015, s. 560 ja Verohallinto 2015, kohdat 6.5.1 Suullisen käsittelyn vaiheet ja 6.5.2 Valmisteleva suullinen käsittely.

¹³⁶ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 179, alav. 198.

¹³⁷ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 179–180.

¹³⁸ Myrsky – Räbinä, s. 560.

3.3.2 Asianosaisten, todistajien ja asiantuntijoiden kuuleminen

Kuulemisella tarkoitetaan suullisessa käsittelyssä mahdollisuutta antaa selitystä, esittää selvitystä ja todistelua, kommentoida esitettyä selvitystä sekä esittää oikeudellisia argumentteja tai vaatimuksia. Myös kirjallista selvitystä voidaan tuoda suulliseen käsitteelyyn.¹³⁹ Useimmiten ensimmäisenä hallinto-oikeudessa kuullaan siis asianosaisia. Vaikka veroprosessissa onkin kaksi selvää asianosaista, verovelvollinen ja VOVA, veroprosessin suullisessa käsittelyssä varsinaisena asianosaisena kuullaan yleensä vain verovelvollista tai hänen laillista edustajaansa.

HLL 39 a.1 §:ssä säännellään, että todistajana ei voida kuulla oikeudenkäynnin osapuolena olevaa yksityistä asianosaista eikä muutakaan henkilöä, jonka oikeutta, etua tai velvollisuutta oikeudenkäynnin kohteena oleva asia välittömästi koskee, eikä heidän laillista edustajaansa. Verovelvollista itseään ei siis voida kuulla hallinto-oikeudessa todistajana. HLL 39 a.2 §:n mukaan myöskään henkilöä, joka toimii päätöksen tehneen tai muutoin oikeudenkäynnissä osallisena olevan hallintoviranomaisen puhevaltaa käyttävänä edustajana samassa oikeudenkäynnissä, ei voida kuulla todistajana. Oikeudenvalvontayksikköä suullisessa käsittelyssä edustavat veroasiamiehet, joita ei säännöksen mukaisesti voida kuulla todistajina.

HLL:n todistelusäännöksiä muutettiin siten, että muutokset tulivat voimaan 1.1.2016. Tarkoituksena oli tehdä HLL:iin, jossa on viittauksia OK:een, välttämättömät tarkistukset, kun OK:n todistelusäännöksiä uudistettiin.¹⁴⁰ Aikaisemmin HLL 39.2 §:n mukaan asianosaista voitiin kuulla totuusvakuutuksen nojalla asian ratkaisemisen kannalta erityisen merkityksellisistä seikoista. Tuo säännös kuitenkin poistettiin, koska sitä ei ollut juurikaan sovellettu hallintotuomioistuimissa. Nykyisen sääntelyn mukaan asianosaista siis kuullaan HLL 37 §:n mukaisesti asian selvittämiseksi.¹⁴¹ Lähtökohtaisesti asianosaiset ovat paikalla koko suullisen käsittelyn ajan, ja he voivat myös kommentoida, argumentoida ja keskustella käsittelyn aikana. Tuomioistuin toki johtaa prosessia.¹⁴²

¹³⁹ Mäenpää 2007, s. 425.

¹⁴⁰ HE 245/2014 vp, s. 6.

¹⁴¹ HE 245/2014 vp, s. 11.

¹⁴² Myrsky – Rabinä, s. 561.

HLL 43.2 §:n mukaan asianosainen tai hänen laillinen edustajansa kutsutaan suulliseen käsittelyyn uhalla, että poissaolo ei estä asian käsittelyä tai ratkaisemista. Säännöksessä myös todetaan, että asianosainen tai laillinen edustaja voidaan kutsua sakon uhalla saapumaan henkilökohtaisesti suulliseen käsittelyyn, jos se on tarpeellista asian selvittämisen kannalta.

Todistajien kuuleminen veroprosessin suullisessa käsittelyssä on yleistä ja todistajilla lie-
neekin suuri merkitys asian selvittämisessä silloin, kun veroprosessissa on päätetty jär-
jestää suullinen käsittely. HLL 39 §:ssä säännellään todistajan kuulemisesta. HLL 39.1
§:n mukaan todistajana suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla henkilöä, jonka asianosai-
nen tai päätöksen tehnyt hallintoviranomainen nimeää tai jonka kuulemista valitusviran-
omainen pitää tarpeellisena. Veroasioissa siis verovelvollinen, VOVA tai tuomioistu-
in voivat nimetä todistajia. Jäljempänä käsiteltävien hallinto-oikeuksien ratkaisujen perus-
teella tuomioistuimen nimeämät todistajat veroprosessissa ovat harvinaisia. Tuomioistuin
kuitenkin lopulta päättää, keitä nimetyistä todistajista kuullaan¹⁴³. Yleensä todistajille
määritetään etukäteen todistusteema, joka tarkoittaa todistelun kohdetta¹⁴⁴.

HLL 39.1 §:ssä myös todetaan, että jos asiassa vedotaan yksityisluonteiseen kirjalliseen
todistajankertomukseen, todistajaa kuullaan suullisesti vain, jos se on tarpeen asian sel-
vittämiseksi. Todistelusäännöksiä muutettaessa säännöksen sanamuotoa selkeytettiin.
Suullinen kuuleminen ei ole tarpeen esimerkiksi silloin, jos kirjallisen todistajankerto-
muksen uskottavuutta ei ole syytä epäillä, sillä ei ole merkitystä asian ratkaisemisessa tai
muuta selvitystä on saatavilla helpommin ja taloudellisemmin.¹⁴⁵ Veroprosessissa, jossa
kirjallista selvitystä on yleensä runsaasti, saattaakin esiintyä vaatimuksia todistajan kuu-
lemisesta kirjallisesta todistajankertomuksesta. Veroasioissa tällaisen todistelun tarvetta
pohditaan hallinto-oikeuksien oikeuskäytännön perusteella yleensä juuri uskottavuusky-
symyksen näkökulmasta.

¹⁴³ HE 245/2014 vp, s. 10.

¹⁴⁴ Todisteluun liittyvistä käsitteistä ks. esim. Pitkäranta 2005, s. 139–160.

¹⁴⁵ HE 245/2014 vp, s. 10–11.

Mäenpään mukaan todistajien kuulemisen tarpeellisuuden arvioinnissa voidaan käyttää samoja perusteita kuin ylipäättään suullisen käsittelyn järjestämisestä päätettäessä. Todistelun on siis oltava hyödyllistä ja tarpeellista asian selvittämisen kannalta. Veroprosessissa ja muissa hallintoprosesseissa kirjallinen menettely on pääsääntö, mutta todistajan kuuleminen voi täydentää ja auttaa arvioimaan kirjallista selvitystä.¹⁴⁶ Voidaankin sanoa, että jos veroprosessissa hallinto-oikeus katsoo todistajien kuulemisen tarpeettomaksi, koko suullista käsittelyä ei todennäköisesti silloin järjestetä.

Tuomioistuimien päättää todistajien kuulemisjärjestyksestä. Yleensä ensin todistajan nimenyt osapuoli tekee kysymyksiä todistajalle, tämän jälkeen toinen osapuoli ja myös tuomioistuimien voivat esittää kysymyksiä.¹⁴⁷ Kukin todistaja on läsnä suullisessa käsittelyssä vain oman todistuksensa ajan¹⁴⁸. HLL:ssä on todistelusäännösten osalta edelleen viittauksia OK:een, ja HLL:ssä säännellään esimerkiksi todistajan vaitiolo-oikeudesta (HL 39 b §), todistajan velvollisuudesta kieltäytyä todistamasta (HL 39 c §) ja todistajan kieltäytymisen perusteleminen (HL 39 e §). Näitä säännöksiä ei niiden yksityiskohtaisuuden vuoksi käsitellä tässä tarkemmin.¹⁴⁹

Myös Verohallinnon virkamies voidaan nimetä todistajaksi. Tällöin hallinto-oikeudessa selvitetään yleensä näyttökysymyksiä. Kyse voi olla yksittäisestä asiasta tai useammista tosiseikoista.¹⁵⁰ Oikeudenvallontayksikön lisäksi myös verovelvollinen tai hallinto-oikeus voi nimetä virkamiehen todistajaksi. Tällöin virkamies voi kyseisessä suullisessa käsittelyssä toimia vain todistajan roolissa.¹⁵¹ Hallinto-oikeuksien päätösten mukaan Verohallinnon virkamiehistä todistajana toimii useimmiten verotarkastaja, mikä johtunee siitä, että suullisessa käsittelyssä käsiteltävänä oleva asia liittyy usein verotarkastukseen.

HLL 39 d §:ssä säännellään muussa laissa säädetyn vaitiolovelvollisuuden vaikutuksesta todistajan kuulemiseen. HLL 39 d.1 §:n mukaan muussa laissa säädetyn vaitiolovelvollisuuden piiriin kuuluvasta seikasta voidaan kuulla todistajaa vain, jos 1) kuuleminen on

¹⁴⁶ Mäenpää 2007, s. 441–442.

¹⁴⁷ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 180.

¹⁴⁸ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 184.

¹⁴⁹ Ks. todistelusäännöksistä ja niiden muutoksista tarkemmin HE 245/2014 vp.

¹⁵⁰ Verohallinto 2015, kohta 6.7.3 Todistaja.

¹⁵¹ Verohallinto 2015, kohta 6.7.1 Veroasiamies ja muut Verohallinnon virkamiehet.

välttämätöntä asian selvittämiseksi tai 2) se, jonka hyväksi vaitiolovelvollisuus on säädetty, suostuu todistamiseen. Säännös on otettava huomioon veroprosessin suullisessa käsittelyssä, sillä verotietolaissa säädetty salassapitovelvollisuus tarkoittaa juuri tällaista muussa laissa säädettyä vaitiolovelvollisuutta¹⁵². Tällöin pohdittavaksi tulee, tuleeko todistajana olevan Verohallinnon virkamiehen kertoa salassapitovelvollisuuden alaisia, kuten muuta kuin asianosaisena olevaa verovelvollista koskevia tietoja.

Lähtökohtaisesti Verohallinnon virkamiehen ollessa todistaja hänen on kerrottava käsiteltävässä asiassa tiedossaan olevat asian ratkaisuun vaikuttavat seikat. HLL 39 d §:n tulokinnassa onkin huomioitava, että verovelvollisella on viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (julkisuuslaki) 11 §:n ja HTJulkL 9 §:n perusteella oikeus saada tieto muunkin kuin julkisen asiakirjan sisällöstä, jos se voi tai on voinut vaikuttaa hänen asiansa käsittelyyn. Lisäksi on muistettava, että veroprosessin suullinen käsittely käydään suljetuin ovin. Näin ollen todistajaksi nimetyn Verohallinnon virkamiehen on käytännössä kerrottava tiedossaan olevat, myös muita verovelvollisia koskevat tiedot suullisessa käsittelyssä, jos ne vaikuttavat asian ratkaisuun. Tuomioistuin päättää lopulta, mihin kysymyksiin virkamiehen on vastattava.¹⁵³

Asianosaisten ja todistajien lisäksi suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla myös asiantuntijaa. HLL 40 §:n mukaan valitusviranomaisen voi hankkia erityistä asiantuntemusta vaativasta kysymyksestä lausunnon yksityiseltä asiantuntijalta. Säännöksen mukaan asiantuntijan kuulemisessa noudatetaan soveltuvin osin tiettyjä OK:n 17 luvun säännöksiä. Asiantuntijan kuulemisesta veroprosessissa voi esittää verovelvollinen tai VOVA, ja tällöin asiantuntijan kuulemiseen sovelletaan samoja säännöksiä kuin todistajan kuulemiseen. Lisäksi hallintotuomioistuimen aloitteesta voidaan kuulla asiantuntijaa.¹⁵⁴ Verohallinnon virkamies voi toimia hallinto-oikeudessa myös asiantuntijana¹⁵⁵. Käytännössä asiantuntijoiden kuuleminen veroprosessissa on poikkeuksellista¹⁵⁶.

¹⁵² Verohallinto 2015, kohta 6.5.4 Todistajien kuuleminen.

¹⁵³ Verohallinto 2015, kohta 6.5.4 Todistajien kuuleminen.

¹⁵⁴ Verohallinto 2015, kohta 6.5.5 Asiantuntijan kuuleminen.

¹⁵⁵ Verohallinto 2015, kohta 6.7.4 Asiantuntija.

¹⁵⁶ Myrsky – Rabinä 2015, s. 562.

On hyvä huomata, että veroprosessissa Verohallinnon virkamies voi toimia suullisessa käsittelyssä edellä esitetyn tavoin avustajana, todistajana tai asiantuntijana. Silloin kun virkamies osallistuu virka-asemansa perusteella suulliseen käsittelyyn, kyse on virkamiehen virkatehtävästä. Ei siten ole väliä, kenen nimeämänä virkamies suullisessa käsittelyssä on läsnä tai missä roolissa hän toimii. Virkamies on siis suullisessa käsittelyssä virkavastuun uhalla velvollinen pysymään totuudessa.¹⁵⁷

3.3.3 Suullisen käsittelyn kulut ja eräitä muita säännöksiä

Suullisen käsittelyn järjestäminen voi aiheuttaa oikeudenkäynnin osapuolille lisäkuluja, kuten luvussa 3.2 todettiin. Suullisten käsittelyjen myötä siis myös oikeudenkäyntikulujen korvausvaatimuksia saatetaan esittää herkemmin.¹⁵⁸ Oikeudenkäyntikuluista säännellään HLL 74 § ja 75 §:ssä. HLL 74.1 §:n mukaan asianosainen on velvollinen korvaamaan toisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen on kohtuutonta, että tämä joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. Säännöstä voidaan soveltaa myös päätöksen tehneeseen hallintoviranomaiseen. HLL 74.2 §:ssä lisäksi todetaan, että harkittaessa julkisen asianosaisen korvausvelvollisuutta on otettava erityisesti huomioon, onko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä.

Veroprosessissa oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi vaatii yleensä verovelvollinen. VOVA ei vaadi suullisesta käsittelystä Verohallinnolle aiheutuneita kuluja korvattavaksi, ellei siihen ole erityistä syytä.¹⁵⁹ HLL 74.3 §:n mukaan yksityinen asianosainen voidaan velvoittaa korvaamaan julkisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja vain, jos yksityinen asianosainen on esittänyt ilmeisen perusteettoman vaatimuksen. On siis poikkeuksellista, että verovelvollinen joutuisi maksamaan Verohallinnolle syntyneitä kustannuksia.

¹⁵⁷ Verohallinto 2015, kohta 6.7.1 Veroasiamies ja muut Verohallinnon virkamiehet.

¹⁵⁸ Oikeudenkäyntikuluvaihtoehtoihin suullisten käsittelyjen yhteydessä palataan jäljempänä kohdassa 4.3.1. Ks. oikeudenkäyntikuluista myös esim. Autio – Rabinä 2016 ja Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 187 alav. 205, jossa kritisoidaan oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevien säännösten tiukkaa tulkintaa kulujen myöntämisen osalta verovelvollisen näkökulmasta.

¹⁵⁹ Verohallinto 2015, kohta 6.8 Kustannusten korvaaminen.

Myös todistajien kuulemisesta aiheutuu kustannuksia. HLL 49.1 §:n mukaan todistajalla on oikeus saada kohtuullinen korvaus tarpeellisista matka- ja toimeentulokustannuksista sekä taloudellisesta menetyksestä. Hallinto-oikeuden tai VOVA:n nimeämälle todistajalle korvaus maksetaan HLL 49.2 §:n mukaan valtion varoista. Verovelvollisen on maksettava korvaus nimeämälleen todistajalle HLL 49.3 §:n mukaisesti. Säännöksessä tosin myös todetaan, että muun asianosaisen kuin valtion nimeämälle todistajalle korvaus voidaan maksaa valtion varoista, jos todistaminen on ollut tarpeen asian selvittämiseksi. Myös asiantuntijalle maksetaan kohtuullinen palkkio työstään ja korvaus tarpeellisista kuluistaan valtion varoista (HLL 50.1 §).

HLL 45 §:n mukaisesti suullisesta käsittelystä on tehtävä pöytäkirja. Säännöksen mukaan pöytäkirjaan merkitään käsittelyyn osallistuneet henkilöt, asia ja muut sellaiset tiedot sekä käsittelyssä esitetyt vaatimukset, tehdyt päätökset ja selostus muusta käsittelyn kulusta. Selostuksessa voidaan kertoa esimerkiksi tosiseikkojen myöntäminen tai kiistäminen, todistuskeinot ja mitä muuta selvitystä on esitetty. Selostuksen ei tarvitse olla yksityiskohtainen selostus suullisen käsittelyn tapahtumista. Hallintoprosessissa pöytäkirjan pitäminen eroaa riita- ja rikosprosesseista, koska hallintoprosessissa suullinen käsittely on edellä esitetyn tavoin vain yksi selvityskeino, eikä tuomioistuimen päätös nojautu ainoastaan suullisessa käsittelyssä esitettyyn.¹⁶⁰

Pöytäkirjan pitämiseen vaikuttaa myös se, että HLL 46.1 §:n hallintotuomioistuimen on äänitettävä tai muulla vastaavalla tavalla tallennettava asianosaisen, päätöksen tehneen hallintoviranomaisen edustajan, todistajan, asiantuntijan ja muun kuultavan kuuleminen suullisessa käsittelyssä. Tämän vuoksi yksityiskohtaisen pöytäkirjan pitäminen ei ole tarpeen. Käytännössä yleensä äänitetään koko suullinen käsittely¹⁶¹. Jos tallentaminen ei jostain syystä ole mahdollista, HLL 46.2 §:n mukaan pöytäkirjaan on tällöin riittävän tarkasti merkittävä, mitä asiassa on kerrottu. Pöytäkirjattu suullinen lausuma on heti luettava ja pöytäkirjaan on merkittävä lausuman antajan ilmoitus siitä, onko lausuma merkitty oikein pöytäkirjaan. HLL 47 §:ssä taas säännellään tallenteen säilyttämisestä. Tallenne on säilytettävä kuuden kuukauden ajan asian ratkaisemisesta. Jos asiassa on haettu muutosta

¹⁶⁰ Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 188–189.

¹⁶¹ Myrsky – Rabinä 2015, s. 563.

valittamalla, tallenne on kuitenkin säilytettävä, kunnes asiaan on saatu lainvoimainen ratkaisu.

3.4 Veronkorotus ja suullinen käsittely

3.4.1 EIT:n oikeuskäytäntö

Edellä kohdassa 2.5.2 käsiteltiin EIS 6 (1) artiklaa ja todettiin, että veronkorotusasiat rikosasioihin rinnastettavina kuuluvat yleensä artiklan soveltamisalan piiriin. Verovelvolliset voivat siis veronkorotusasioissa vedota EIS 6 (1) artiklaan, jonka oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeisiin myös suullinen käsittely kuuluu. Näin ollen EIT on antanut Suomea koskevia ratkaisuja veronkorotusasioiden suullisista käsittelyistä.

EIT:n merkittävä Suomea koskeva ratkaisu oli Jussila v. Suomi (23.11.2006), jossa valittaja väitti, että EIS 6 (1) artiklaa oli rikottu, kun tuomioistuimet eivät olleet toimittaneet suullista käsittelyä veronkorotusasiassa¹⁶². Asiassa oli kyse sekä EIS 6 artiklan soveltuvuudesta veronkorotusasiaan että suullisen käsittelyn järjestämisvelvollisuudesta. EIT ensinnäkin totesi, että EIS 6 artiklan rikoshaara soveltui tapaukseen, eikä myöskään veronkorotuksen vähäisyys (1 836 markkaa) estänyt soveltamista artiklaa. EIT kuitenkin katsoi, että tapauksessa ei ollut rikottu EIS 6 (1) artiklaa eli suullista käsittelyä ei ollut tarvinnut järjestää.

EIT totesi Jussila-tuomiossaan, että velvollisuus suullisen käsittelyn pitämiseen EIS 6 (1) artiklan perusteella ei ollut ehdoton. EIT mainitsi, että suullista käsittelyä ei tarvitse järjestää esimerkiksi silloin, jos uskottavuudesta tai riidanalaisista tosiseikoista ei ollut syntynyt suullista käsittelyä edellyttäviä kysymyksiä ja tuomioistuin pystyi ratkaisemaan jutun kirjallisten lausuntojen ja muun kirjallisen aineiston perusteella. EIT lisäksi viittasi aikaisempaan oikeuskäytäntöönsä siitä, että myös tehokkuuden ja taloudellisuuden vaatimukset voitiin huomioida suullisen käsittelyn järjestämistä arvioidessa.

¹⁶² Ratkaisun tärkeyttä kuvaa myös se, että sen on antanut EIT:n suuri jaosto.

Jussila-tapauksessa verovelvollinen oli vaatinut suullista käsittelyä verotarkastajan ja asiantuntijansa kuulemiseksi, ja hän vetosi verotarkastajan väärin tulkintoihin asianomaisista säännöksistä sekä verotarkastajan virheelliseen kertomukseen verovelvollisen taloudellisesta tilanteesta. EIT totesi, että nämä verovelvollisen perusteet sisälsivät paljon EIS 6 artiklan soveltamisalaan kuulumatonta veroharkintaa, vaikka toki oli kyse myös siitä, oliko kirjanpito ollut niin puutteellinen, että veronkorotus oli voitu määrätä. EIT perusteli päätöstään sillä, että kirjallinen menettely on usein tehokkaampaa tällaisessa tilanteessa. Lisäksi EIT mukaan ei ollut näytetty, että kyse olisi uskottavuuskysymyksien arvioinnista. Hallinto-oikeus oli perustellut suullista käsittelyä koskevan hylkäävän päätöksensä ja asian rahallinen arvo oli vähäinen. Verovelvollinen oli myös esteittä saanut esittää mielipiteensä ja kommentoida veroviranomaisten lausumia.

Myös Jussila-tapauksen jälkeen EIT on antanut ratkaisuja koskien veronkorotusta ja suullista käsittelyä. Toisin kuin Jussila-tapauksessa, ratkaisussa Kallio v. Suomi (22.7.2008) EIT katsoi, että EIS 6 (1) artiklaa oli rikottu, kun hallinto-oikeudessa ei ollut järjestetty suullista käsittelyä. EIT:n mukaan tärkeä ero tapausten välillä oli se, että Kallio-tapauksessa keskeistä oli ollut tosiseikkojen selvittäminen ja valittajan sekä neljän todistajan lausumien uskottavuus. Valittaja oli riitauttanut veronkorotuksen perustana olleet seikat ja vaatinut todistajien kuulemista tapahtumien selvittämiseksi. Näin ollen kirjallisten lausumien uskottavuuden arvioimiseksi olisi pitänyt järjestää suullinen käsittely.

Ratkaisussa Lehtinen v. Suomi (22.7.2008) valittaja esitti, että suullinen käsittely olisi ollut hallinto-oikeudessa tarpeen hänen itsensä uskottavuuden osoittamiseksi ja todistajien kuulemiseksi siitä, että yhtiö ei ollut jättänyt kirjaamatta myyntejä eikä valittaja ollut saanut peiteltyä osinkoa eikä antanut vääriä veroilmoituksia. EIT totesi samoin perustein kuin Kallio-tapauksessa, että kirjallisten kertomusten uskottavuutta olisi tullut arvioida toimittamalla suullinen käsittely valittajan ja todistajien kuulemiseksi. EIT siis katsoi, että EIS 6 (1) artiklaa oli rikottu.

Edellä tarkastellut tapaukset koskivat siis Suomen valtiota ja verojärjestelmää, joten niistä voidaan tehdä suoria johtopäätöksiä veronkorotuksen ja suullisen käsittelyn suhteesta¹⁶³.

¹⁶³ Ks. samoin Pellonpää – Heikkilä 2008, s. 20.

Yhteenvedona EIT:n ratkaisuksista voidaan todeta, että oikeus suulliseen käsittelyyn myöskään veronkorotusta koskevissa tapauksissa ei ole ehdoton eli veronkorotusasioissakin suullinen käsittely saattaa joskus olla tarpeeton. EIT:n ratkaisukäytännön perusteella suullisen käsittelyn tarpeellisuuden arvioinnissa on erityisesti painotettava uskottavuuden arvioimista. Jos valittaja osoittaa, että on kyse uskottavuuden arvioimisesta, suullinen käsittely on EIT:n mukaan järjestettävä.

3.4.2 KHO:n antamat vuosikirjapäätökset

EIT:n antaman Jussila-tuomion myötä myös KHO katsoi aiheelliseksi selventää niitä perusteita, jotka on huomioitava, kun arvioidaan verovelvollisen pyytämän suullisen käsittelyn tarpeellisuutta silloin, kun verovelvolliselle on määrätty veronkorotusta¹⁶⁴. KHO antoi vuosikirjapäätökset KHO 2007:67 ja KHO 2007:68, joita tarkastellaan seuraavassa.

Tapauksissa KHO päätyi vastakkaisiin ratkaisuihin suullisen käsittelyn järjestämisen osalta:

KHO 2007:67: Toimitetussa jälkiverotuksessa A:n oli katsottu saaneen asunto-osakkeiden luovutukseen liittyvän voitonjakosopimuksen perusteella voitonjakoa, jota A ei ollut ilmoittanut verotuksessaan. Voitonjako oli verotettu A:n pääomatulona, minkä lisäksi A:n suoritettavaksi oli määrätty 130 000 markkaa veronkorotusta. A katsoi valituksessaan hallinto-oikeudelle, että hän ei ollut ollut tosiasiallisena sopijaosapuolena mainitussa sopimussuhteessa, vaan hänen entinen aviopuolisonsa oli A:n tietämättä käyttänyt A:n nimeä sopijaosapuolena ja väärentänyt A:n allekirjoituksia kysymyksessä oleviin sopimusasiakirjoihin. Tähän liittyen A pyysi, että hallinto-oikeudessa järjestettäisiin suullinen käsittely hänen todistajaksi nimeämänsä henkilön kuulemiseksi. Hallinto-oikeus ratkaisi asian suullista käsittelyä toimittamatta ja hylkäsi A:n valituksen pääasian osalta alentaen kuitenkin veronkorotuksen määrän 75 000 markkaan.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että verovelvollisen veronkorotusta koskevan valitusasian yhteydessä esittämää suullisen käsittelyn järjestämistä koskevaa pyyntöä hallintolainkäyttölain mukaisesti ratkaistaessa oli otettava huomioon myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artikla ja sitä koskeva Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö. Näin ollen ratkaisun, jolla suullinen käsittely jätettiin hallintolainkäyttölain nojalla toimittamatta, tuli olla myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukainen. Korkein

¹⁶⁴ Ks. Pellonpää – Heikkilä 2008, s. 20.

hallinto-oikeus katsoi, ottaen huomioon hallintolainkäyttölain 38 §:n 1 momentin, että hallinto-oikeus ei ollut voinut jättää toimittamatta A:n pyyntää suullista käsittelyä sillä perusteella, että suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeeton. Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja palautti asian hallinto-oikeudelle suullisen käsittelyn toimittamista varten. Verovuosi 2000.

KHO 2007:68: A:ta oli verotettu peitelystä osingosta ulkomaille rekisteröidyltä Suomesta käsin toimineilta verokeidasyhtiöiltä saaduista etuuksista. A:n suoritettavaksi oli lisäksi määrätty veronkorotukset, joiden määrä oli asioiden myöhempien käsittelyvaiheiden jälkeen alennettu eri verovuosina alimmillaan 13 000 markkaan ja enimmillään 110 000 markkaan. A katsoi valituksessaan hallinto-oikeudelle muun ohella, että hän oli jo aikaisemmin luopunut omistuksestaan yhteen edellä mainituista verokeidasyhtiöistä ja että tällä perusteella peiteltyä osinkoa koskevia säännöksiä ei olisi tullut sanotulta osin verotuksessa soveltaa. Tähän ja myös muihin seikkoihin liittyen A pyysi, että hallinto-oikeudessa järjestettäisiin suullinen käsittely hänen todistajiksi nimeämiensä henkilöiden ja hänen itsensä kuulemiseksi. Hallinto-oikeus ratkaisi asian suullista käsittelyä toimittamatta ja hylkäsi pääasiallisilta osiltaan A:n valituksen.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että verovelvollisen veronkorotusta koskevan valitusasian yhteydessä esittämää suullisen käsittelyn järjestämistä koskevaa pyyntöä hallintolainkäyttölain mukaisesti ratkaistaessa oli otettava huomioon myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artikla ja sitä koskeva Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntö. Sen perusteella, mitä A oli asiassa esittänyt ja mistä seikoista hän oli halunnut tulla hallinto-oikeudessa suullisesti kuulluksi, ja kun toisaalta otettiin huomioon ne yksityiskohtaiset perusteet, joihin nähden hallinto-oikeus oli päättänyt jättää suostumatta A:n suullista käsittelyä koskevaan pyyntöön, korkein hallinto-oikeus katsoi, että asiassa ei ollut ollut kysymys sellaisista asian ratkaisemisen kannalta merkityksellisistä uskottavuuskysymyksistä, jotka olisivat edellyttäneet asian saattamista suulliseen käsittelyyn, ja asia oli tässä tilanteessa voitu ottaa ratkaistavaksi yksinomaan kirjallisen aineiston perusteella. Asiassa ei ollut jäänyt vartenotettavaa epäilystä siitä, että A:n oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin olisi tullut tältä osin loukatuksi. Edellä todettuun nähden ei asian ratkaisemisen kannalta ollut annettava painoarvoa yksinomaan suoritettavaksi määrättyjen veronkorotusten sinänsä huomattavalle määrälle. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ottaen huomioon hallintolainkäyttölain 38 §:n 1 momentin, että hallinto-oikeus oli voinut vastoin A:n pyyntöä jättää asiassa toimittamatta suullisen käsittelyn sillä perusteella, että suullinen käsittely on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeeton. Tämän vuoksi hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta ei ollut syytä muuttaa suullista käsittelyä koskevalta osalta.

Kuten jo tapauslyhennelmistä ilmenee, KHO painotti molemmissa ratkaisuisaan EIS 6 artiklan ja sitä koskevan EIT:n oikeuskäytännön huomioimista HLL 38.1 §:ää tulkittaessa

ja sovellettaessa. KHO viittasikin ratkaisuissa erityisesti Jussila-tapaukseen ja EIT:n kyseisessä tapauksessa linjaamiin suullista käsittelyä koskeviin periaatteisiin. KHO:n mukaan EIT:n ratkaisukäytäntö huomioden verovelvollisella lähtökohtaisesti on oikeus suulliseen käsittelyyn ja nimeämiensä todistajien kuulemiseen veronkorotusasiassa silloin, kun asia on saatettu muutoksenhakuteitse kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi. KHO kuitenkin totesi EIT:n tapaan, että oikeus suulliseen käsittelyyn veronkorotusta koskevassa asiassa ei ole ehdoton.

KHO selosti molemmissa tapauksissa EIS 6 artiklan soveltamisesta johdettuja perusteita, jotka on otettava huomioon, kun päätetään suullisen käsittelyn järjestämisestä verovelvollisen pyynnöstä. KHO totesi, että vaikka EIS 6 artikla soveltuukin veronkorotusasiaan, oikeus suulliseen käsittelyyn ei kuitenkaan ole yhtä painava oikeus kuin rikosoikeuden alaan suoranaisesti kuuluvassa asiassa. KHO korosti myös, että suullisen käsittelyn toimittamisesta täytyy esittää vaatimus perusteluineen. Tärkeänä perusteena KHO mainitsi, että jos asiassa ei ole kyse henkilötodistelua tai muuten suullista kuulemistä edellyttävistä uskottavuuskysymyksistä vaan selvästi kirjallisen aineiston perusteella ratkaistavasta asiasta, suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta. KHO kuitenkin huomautti, että joskus suullisessa käsittelyssä annettava selvitys voi olla merkityksellinen nimenomaan teon moitittavuuden arvioinnin eli veronkorotuksen määräämisen kannalta. Lisäksi KHO katsoi, että asian rahallinen arvo eli verovelvolliselle määrätty veronkorotuksen suuruus on huomioitava. KHO myös muistutti, että mikäli tuomioistuin päätyy hylkäämään suullisen käsittelyn vaatimuksen, päätös on asianmukaisesti perusteltava.

Ratkaisussa 2007:67 KHO siis katsoi, että hallinto-oikeuden olisi tullut järjestää suullinen käsittely. Tapauksessa verovelvollinen oli esittänyt perustellun vaatimuksensa suullisen käsittelyn toimittamisesta ja KHO totesi, että vaaditulla suullisella todistelulla saattoi olla merkitystä asian selvittämisen kannalta eikä asiaa näin ollen voinut ratkaista pelkästään asiakirjojen perusteella. Verovelvollisen suoritettavaksi määrätty veronkorotus oli huomattava, joten asian taloudellista merkitystä ei voitu pitää vähäisenä.

Myös ratkaisussa 2007:68 KHO viittasi johtopäätöksissään verovelvolliselle määrättyjen veronkorotusten huomattavaan määrään ja siihen, että lähtökohtaisesti verovelvollisella

olisi näin ollen ollut oikeus suulliseen käsittelyyn. KHO kuitenkin katsoi, että hallinto-oikeus oli voinut jättää suullisen käsittelyn järjestämättä. KHO:n ratkaisu perustui siihen, että asia oli voitu ratkaista kirjallisen aineiston perusteella, kun otettiin huomioon verovelvollisen asiassa esittämä selvitys, mistä seikoista verovelvollinen oli halunnut tulla suullisesti kuulluksi sekä hallinto-oikeuden esittämät yksityiskohtaiset perusteet suullisen käsittelyn hylkäämisestä. KHO totesi, että verokeidasyhtiön tosiasiallisista määräysvaltasuhteista ei tapauksessa voitu esittää luotettavaa selvitystä suullisesti, eikä muutoinkaan ollut kyse suullista käsittelyä edellyttävistä uskottavuuskysymyksistä. Verovelvollinen oli lisäksi saanut esteitä lausua asiassa.

Yhteenvetona KHO:n vuosikirjapäätöksistä voidaan todeta, että suullista käsittelyä ei ole aina järjestettävä, vaikka verovelvollisen maksettavaksi olisikin määrätty veronkorotusta. Kaksi eri tavalla ratkaistua päätöstä kuvastavat siis sitä, että on ratkaistava tapauskohtaisesti, milloin on kyse esimerkiksi suullista käsittelyä edellyttävistä uskottavuuskysymyksistä. Toisaalta KHO 2007:68 selvensi osaltaan sitä, että veronkorotuksen huomattava määrä ei ainoana syynä tuo verovelvolliselle oikeutta suulliseen käsittelyyn.¹⁶⁵

Ruotsissa suullisen käsittelyn järjestäminen on pakollista veronkorotusasioissa¹⁶⁶. Myös Suomessa eduskunnan apulaisoikeusasiamies on Ruotsiin viitaten katsonut tarpeelliseksi harkita, tulisiko rikoksesta epäillylle kuuluvien oikeuksien toteutuminen turvata laissa nykyistä täsmällisemmin rikosasia ymmärrettävissä veronkorotusprosesseissa¹⁶⁷. Apulaisoikeusasiamiehen ratkaistavana oli kantelu koskien suullisen käsittelyn toimittamatta jättämistä veronkorotusvalituksessa¹⁶⁸.

Apulaisoikeusasiamiehen pyysi ratkaisuaan varten lausunnon hallinto-oikeuden ylituomarilta, joka huomautti, että kaikissa jälkiverotusta koskevissa asioissa oli kyse myös veronkorotuksesta. Ylituomari viittasikin siihen, että asioiden asianmukainen käsittely saattaisi vaarantua ja käsittelyajat pidentyä, jos suullisia käsittelyitä lisättäisiin ilman resurssien lisäämistä hallinto-oikeuksille.¹⁶⁹ Apulaisoikeusasiamiehen ratkaisu annettiin

¹⁶⁵ Ks. näin myös Myrsky 2008, s. 117–118.

¹⁶⁶ Esim. Regeringsrättenin tuomio 22.6.2010 nro 8312–08 ja Leidhammar 2014, kohta 6.4.

¹⁶⁷ AOA 2007, s. 15–16.

¹⁶⁸ Ks. koko ratkaisu AOA 2007.

¹⁶⁹ AOA 2007, s. 11–12.

ennen KHO:n vuosikirjapäätöksiä, joten oikeustilan voidaan katsoa selkiytyneen sen jälkeen. Määrätty veronkorotus ei tuo ehdotonta oikeutta suulliseen käsittelyyn, mikä voidaan nähdä perustelluksi ratkaisuksi KHO:lta, koska suullisen käsittelyn tarpeellisuutta harkittaessa korostuu tapauskohtaisuus, eikä suullinen käsittely ole välttämätön jokaisen veronkorotusasian selvittämiseksi.

4 SUULLISET KÄSITTELYT HALLINTO-OIKEUKSIEN OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ

4.1 Yleistä aineistosta

Veroprosessin suullisten käsittelyjen ymmärtämiseksi tutkimukseen sisältyy empiirinen osuus, jossa analysoidaan veroprosessin suullisuutta hallinto-oikeuksien oikeuskäytännön perusteella. Tarkoituksena on analyysin avulla saada selville muun muassa, miten paljon suullisia käsittelyitä on pyydetty järjestettäväksi, kuinka paljon niitä on järjestetty ja mitkä ovat olleet hallinto-oikeuksien perustelut suullisen käsittelyn vaatimuksen hyväksymiseen tai hylkäämiseen. Aineistosta on myös kerätty tietoa esimerkiksi todistelusta ja mahdollisista viittauksista asioihin liittyneistä rikosprosesseista. Tavoitteena on arvioida suullisen käsittelyn roolia veroprosessissa, sen vaikutuksia verovelvollisen oikeusturvaan sekä hahmottaa kehittämismahdollisuuksia. Vastaavanlaista tietoa suullisten käsittelyjen asemasta veroprosessissa ei ole ollut saatavilla.

Tutkimusaineisto koostuu niistä vuosina 2013–2015 annetuista hallinto-oikeuksien päätöksistä, joissa on vaadittu suullisen käsittelyn järjestämistä tai järjestetty suullinen käsittely hallinto-oikeuden aloitteesta. Rajausten jälkeen aineisto koostuu yhteensä 237 päätöksestä. Alun perin tarkoituksena oli käydä läpi päätökset vuosilta 2013 ja 2014, mutta otoksen kasvattamiseksi mukaan otettiin myös vuonna 2015 annetut päätökset. Autoverolakia, ajoneuvoverolakia ja polttoainemaksua koskevat päätökset jätettiin pois tarkastelusta, koska nämä verot eivät kuulu Verohallinnon tehtävänalaan, eikä VOVA myöskään enää nykyisin valvo veronsaajien etua näissä veroissa¹⁷⁰.

Vuoden 2015 mukaan ottaminen analyysiin oli perusteltua, koska kappalemäärää saatiin kasvatettua ja näin ollen voidaan tehdä parempia päätelmiä. On kuitenkin huomattava, että otos on silti pieni, ja aineistoon sisältyy paljon yksittäistapauksia. Toisaalta samaa verovelvollista voi koskea useampi päätös eri verolajeista. Jos esimerkiksi muutoksen-

¹⁷⁰ Ks. HE 23/2014 vp, jolla Liikenteen turvallisuusviraston tehtävänä olevien autoveron, ajoneuvoveron ja polttoainemaksun osalta valtion edun valvonta siirrettiin oikeudenvallontayksiköltä Liikenteen turvallisuusviraston veroasiamiehelle. Lakimuutokset tulivat voimaan 1.6.2014.

haun taustalla on verotarkastus, yhtiöllä saattaa yhtä aikaa olla vireillä eri verolajeja koskevia valituksia, joissa kaikissa yhtiö vaatii suullista käsittelyä. Mukana on myös päätöksiä, jotka koskevat eri verovelvollisia, mutta asiasyyn tapauksissa on täsmälleen sama. Tällöin myös hallinto-oikeuden ratkaisu ja perustelut ovat yleensä samat. Useat ratkaisut samaa verovelvollista koskien tai samasta asiasta voivat hieman vääristää tilastoja. Nämä seikat on otettava huomioon analyysin tietoja ja tuloksia tulkittaessa.

Aineiston päätöksissä verovelvollisen oikeudellinen muoto jakautui melko tasaisesti luonnollisten henkilöiden sekä yhteisöjen välillä. Verovelvollinen oli luonnollinen henkilö 123 päätöksessä (52 % aineiston päätöksistä), ja 105 päätöksessä (44 %) verovelvollinen oli yhteisö. Lisäksi yksi annettu päätös koski sekä osakeyhtiötä että sen osakasta, eli tuo päätös koski kahta eri verovelvollista. Kolmessa päätöksessä (1 %) verovelvollinen oli henkilöyhtiö ja viidessä päätöksessä (2 %) jokin muu, esimerkiksi ulkomaisen yhtiön kiinteä toimipaikka Suomessa.

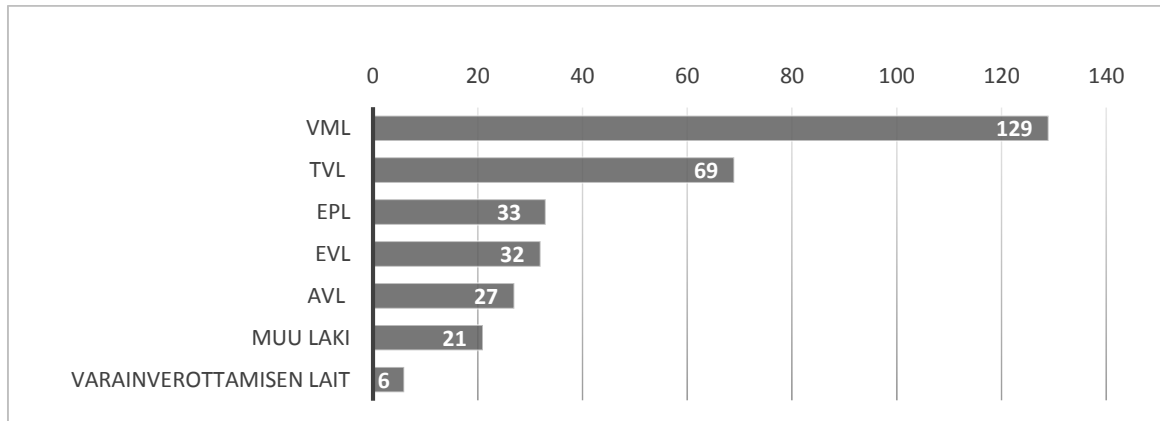
Valtaosassa päätöksistä muutoksenhakijana oli verovelvollinen, sillä 227 päätöksessä (96 %) muutosta oli hakenut verovelvollinen. Kuudessa päätöksessä muutoksenhakijana oli VOVA (alle 3 %) ja neljässä päätöksessä molemmat osapuolet (alle 2 %). Aineistosta selviää, että tapauksissa, joissa suullista käsittelyä vaaditaan toimitettavaksi, on usein kyse näyttökysymyksistä. Kun VHL 24.2 §:n mukaan VOVA:n tehtävänä on hakea muutosta oikeudellisesti tulkinnanvaraisissa, taloudellisesti merkittävissä tai muutoin veronsaajien oikeudenvallvonnan kannalta merkittävissä asioissa, on luonnollista, että verovelvollinen on näyttökysymyksiin keskittyneissä päätöksissä yleisempi muutoksenhakija.

Päätöksissä pääasiaan sovellettu verolaki vaihteli. Osassa päätöksiä pelkästään yhden sovelletun verolain määrittäminen ei ollut mahdollista, joten tällaisissa tapauksissa sovellettuja verolakeja merkittiin useampia. Oheisesta kuvioista (Kuvio 1) selviää, että eniten sovellettavana lakina oli VML, 129 päätöksessä (54 % aineiston päätöksistä). Toiseksi eniten päätöksissä sovellettiin TVL:a (29 %). Muuten eri lakeja sovellettiin suhteellisen tasaisesti, lukuun ottamatta varainverottamisen lakeja¹⁷¹, joita sovellettiin vain kuudessa

¹⁷¹ Varainverottamisen lakeihin sisältyivät PerVL, VSVL ja KiVL.

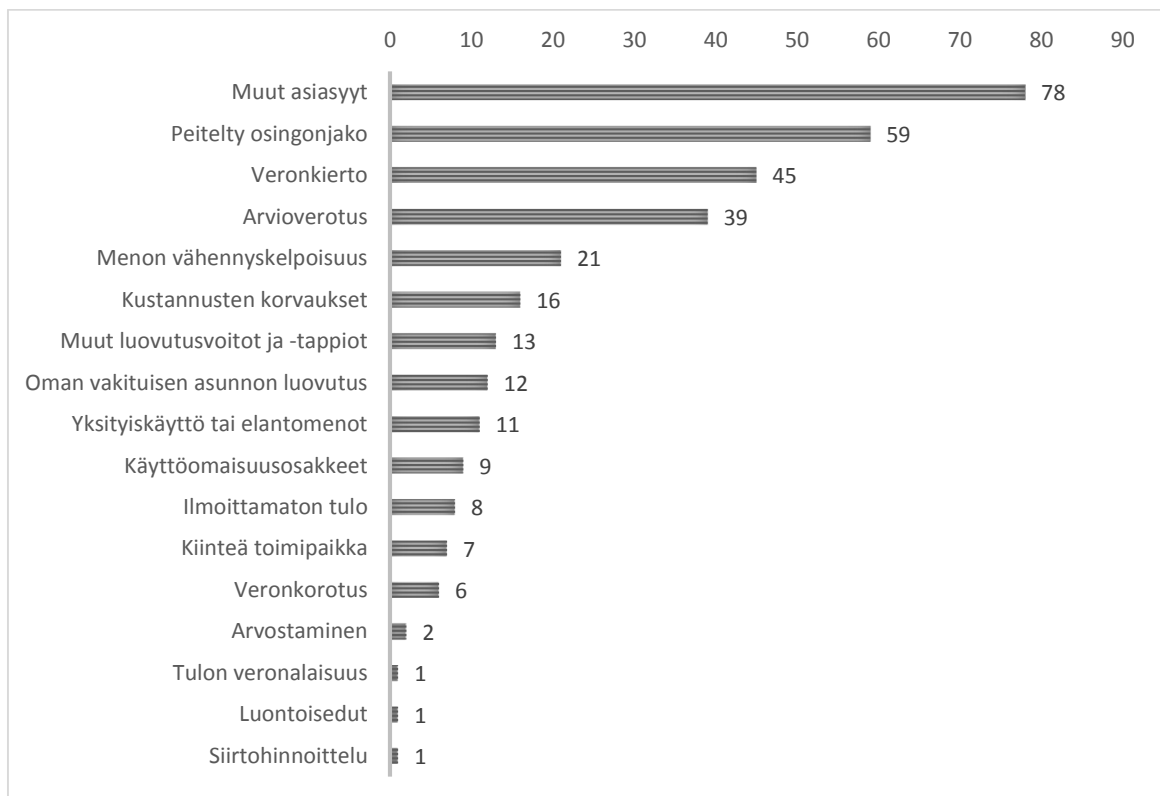
päätöksessä (alle 3 %). VML:n yleisyys sovellettavana lakina on ymmärrettävä, kun huomioidaan ne valituksen asiasyyt, joissa suullista käsittelyä yleensä vaaditaan.

KUVIO 1: Sovelletut verolait



Asiasyyt hahmottaa oheinen Kuvio 2. Sovelletujen verolakien tapaan myös asiasyyt merkittiin päätöksestä useampia, jos vain yhtä ei voitu määrittää. Sellaiset asiasyyt, joita ei ollut listattuna, merkittiin ”Muut asiasyyt”.

KUVIO 2: Valitusten asiasyyt



Kuviosta 2 voidaankin huomata, että muiden asiasyiden osuus päätöksissä kasvoi suureksi. Tapauksissa, joissa suullista käsittelyä vaaditaan tai hallinto-oikeus järjestää sen omasta aloitteestaan, asiasyyt siis vaihtelevat. Kuitenkin merkittävimmät yksittäiset valitusten asiasyyt aineistoon kuuluvissa päätöksissä olivat arvioverotus, veronkierto ja peitelty osingonjako, jotka osaltaan selittävät VML:n yleisyyttä sovellettavana verolakina. Myös luovutusvoittoihin ja -tappioihin liittyviä kysymyksiä ilmeni päätöksissä melko usein. Veronkorotuksen osalta on syytä mainita, että se merkittiin asiasyiksi ainoastaan silloin, jos se oli pääasiallinen valituksen kohde tai yksi pääasiallisista kohteista. Näin ollen sitä, oliko alkuperäisessä päätöksessä määrätty veronkorotusta, ei voida siis päätellä tästä kuviosta, vaan sitä tutkittiin päätöksistä erikseen. Kuviota 2 tulkittaessa on hyvä huomioda, että esimerkiksi kustannusten korvauksiin ja veronkiertoon sekä muihin asiasyihin liittyi päätösrypeitä, jotka koskivat eri verovelvollisia, mutta joissa oli kyse samasta asiakokonaisuudesta. Tällaiset päätökset kasvattavat näiden asiasyiden lukumäärää.

Tärkeä huomio on, että päätöksistä jopa 157 kappaletta eli 66 % liittyi verotarkastukseen. Tällöin valituksen kohteena oleva alkuperäinen päätös oli verotarkastuskertomuksen perusteella annettu verotuspäätös. Muutoksenhaussa verotarkastuskertomus on tällöin tärkeä asiakirja, minkä vuoksi sen laatiminen huolellisesti on oleellista¹⁷². Alkuperäinen päätös oli 57 tapauksessa eli 24 %:ssa päätöksistä säännönmukainen verotus¹⁷³. Sen sijaan muita peruspäätöksiä oli valituksen kohteena vain vähän. Verotuksen oikaisupäätöksiä verovelvollisen vahingoksi (muuhun kuin verotarkastukseen perustuvia) sekä palautushakemuksen johdosta annettuja päätöksiä oli kutakin vajaa 3 %. Verohallinnon ennakkoratkaisuja, Verohallinnon muita hakemusasioita¹⁷⁴, veron määräämispäätöksiä oma-aloitteisessa verotuksessa ja Verohallinnon muita päätöksiä¹⁷⁵ oli kutakin noin 2 % tai sen alle.

¹⁷² Myrsky – Rabinä 2015, s. 166–167.

¹⁷³ Yhdessä päätöksessä valittajina olivat sekä verovelvollinen että VOVA, ja verovelvollinen valitti verotarkastukseen perustuvasta verotuspäätöksestä ja VOVA säännönmukaisesta verotuksesta. Tässä päätöksessä valituksen kohteena katsottiin siis olevan molemmat alkuperäiset päätökset.

¹⁷⁴ Verohallinnon muita hakemusasioita ovat esimerkiksi tappioiden poikkeuslupa-asiat ja rekisteröintipäätökset.

¹⁷⁵ Verohallinnon muita päätöksiä ovat esimerkiksi kuittauspäätökset.

Hallinto-oikeudet voivat myös julkaista päätöksiään¹⁷⁶. Aineistossa julkaistuja päätöksiä oli vain kahdeksan kappaletta eli hieman yli 3 % kaikista aineistoon kuuluneista päätöksistä¹⁷⁷. Näissä julkaistuissa päätöksissä yhdessäkään ei ollut järjestetty suullista käsittelyä. HLL 52.1 §:n mukaan ratkaisusta on äänestettävä, jos päätöksen tekemiseen osallistuvat jäsenet eivät ole ratkaisusta yksimielisiä, ja äänestyksessä voittoa mielipide, jota jäsenten enemmistö on kannattanut. Tutkimukseen kuuluneista päätöksistä äänestys oli järjestetty 25 tapauksessa eli noin 11 %:ssa. Helsingin HAO:n 17.6.2014 antamassa päätöksessä nro 14/0568/4 eri mieltä ollut tuomari oli pääasiasta samaa mieltä kuin hallinto-oikeuden enemmistö, mutta katsoi, että asiassa olisi tullut järjestää suullinen käsittely. Eri mieltä olleen tuomarin mukaan suullisessa käsittelyssä olisi voinut saada lisäselvitystä asiassa ja hän viittasi myös määrättyyn veronkorotukseen¹⁷⁸.

Veronkorotusta valituksen kohteena olevassa alkuperäisessä päätöksessä oli määrätty 159 tapauksessa eli noin 67 %:ssa aineiston päätöksistä. Verovelvolliset vaativat oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi HLL 74 §:n perusteella 101 päätöksessä (noin 43 % aineiston päätöksistä), joista 34 päätöksessä vaadittujen oikeudenkäyntikulujen euromäärää ei pysytetty määrittämään. Euromäärä oli siis kerrottu 67 päätöksessä, ja näissä päätöksissä vaadittujen oikeudenkäyntikulujen keskiarvo oli 18 423 euroa¹⁷⁹. Oikeudenkäyntikuluja veloitettiin korvaamaan verovelvolliselle vain neljässä tapauksessa eli noin 4 %:ssa esitetyistä oikeudenkäyntikuluvaatimuksista, ja näiden myönnettyjen oikeudenkäyntikulujen keskiarvo oli 5 750 euroa. Yhdessä päätöksessä verovelvollisen lisäksi myös VOVA vaati

¹⁷⁶ Ks. päätösten julkaisemisesta esim. Linnakangas 2010 ja Määttä 2014, s. 251–256.

¹⁷⁷ Julkaistut päätökset olivat Rovaniemen HAO 4.4.2013 nro 13/0159/1, Vaasan HAO nro 15.5.2013 13/0219/3, Helsingin HAO 7.3.2014 nro 14/0213/4, Helsingin HAO 17.4.2014 nro 14/0396/4, Helsingin HAO 6.6.2014 nro 14/0492/6, Pohjois-Suomen HAO 31.3.2015 nro 15/0166/3, Hämeenlinnan HAO 28.5.2015 nro 15/0296/1 ja Helsingin HAO 28.9.2015 nro 15/0802/4. Päätökset löytyvät osoitteesta <http://www.finlex.fi/fi/oikeus/hao/> hakemalla esimerkiksi taltionumerolla.

¹⁷⁸ Kyseisessä päätöksessä muutosta olivat hakeneet sekä verovelvollinen että VOVA. HAO hylkäsi molempien valitukset. Molemmat osapuolet ovat myös valittaneet KHO:een. Verovelvollinen on vaatinut suullista käsittelyä myös KHO:ssa ja viittasi valituksessaan muun muassa HAO:ssa eri mieltä olleen tuomarin äänestyslausuntoon suullisen käsittelyn järjestämisestä. Asia oli tutkimusta tehdessä vielä vireillä KHO:ssa.

¹⁷⁹ Euromääräistä keskiarvoa arvioidessa on kuitenkin otettava huomioon, että jos esimerkiksi samalla yhtiöllä on ollut ratkaistava useita eri verolajeja koskevia valituksia, yhtiö on saattanut esittää saman oikeudenkäyntikuluvaatimuksen kaikissa näissä valituksissa.

oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi HLL 74.3 §:n perusteella, mutta hallinto-oikeus hylkäsi molempien osapuolten oikeudenkäyntikuluvaatimukset. Oikeusapua¹⁸⁰ verovelvolliselle myönnettiin kahdeksassa päätöksessä.

HLL 41 §:ssä säännellään katselmuksesta. Säännöksen mukaan valitusviranomainen voi asian selvittämiseksi toimittaa sellaisen esineen, jota ei voida hankaluudetta tuoda valitusviranomaiselle, tai kiinteän omaisuuden tai paikan taikka muun kohteen katselmuksen. Säännöksessä todetaan, että katselmukseen sovelletaan, mitä siitä säädetään OK 17:40 §:ssä sekä HLL:n suullista käsittelyä koskevia säännöksiä. Viidessä aineiston päätöksessä (2 %) verovelvollinen vaati järjestettäväksi HLL 41 §:n mukaista katselmusta. Hallinto-oikeus ei järjestänyt katselmusta yhdessäkään näistä päätöksistä.

HLL 51.1 §:n mukaan valitusviranomaisen on päätöksessään annettava ratkaisu asiassa esitettyihin vaatimuksiin. Aineiston päätöksissä verovelvollinen haki muutosta yhteensä 231 tapauksessa¹⁸¹, joista hallinto-oikeudet hylkäsivät pääasiaa koskevan valituksen kokonaan 111 tapauksessa (48 %). Osittain hyväksyttiin 52 verovelvollisten valitusta (23 %), kun taas kokonaan hyväksyttiin 34 valitusta (15 %). Pääasiaan annettiin useampi ratkaisu eli esimerkiksi eri vaatimuksiin annettiin eri ratkaisut 15 päätöksessä (6 %). Tällaisissa useamman ratkaisun tapauksissa yleensä jokin vaatimuksista jätettiin tutkimatta tai palautettiin Verohallintoon uudelleen käsiteltäväksi. Hallinto-oikeudet jättivät kokonaan tutkimatta 12 verovelvollisten valituksista (5 %), ja kuusi tapausta palautettiin Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi (3 %).¹⁸²

VOVA oli muutoksenhakijana vain 10 aineiston tapauksessa. Näistä VOVA:n valituksista viisi hylättiin kokonaan. Kaksi VOVA:n valituksista hyväksyttiin osittain ja samoin kaksi hyväksyttiin kokonaan. Yksi valituksista palautettiin Verohallinnolle.

¹⁸⁰ Ks. oikeusapulaki 5.4.2002/257.

¹⁸¹ Verovelvollisten valituksia oli siis yhteensä 231, kun lasketaan yhteen päätökset, joissa verovelvollinen oli ainoa muutoksenhakija sekä päätökset, joissa muutosta hakivat verovelvollinen ja VOVA.

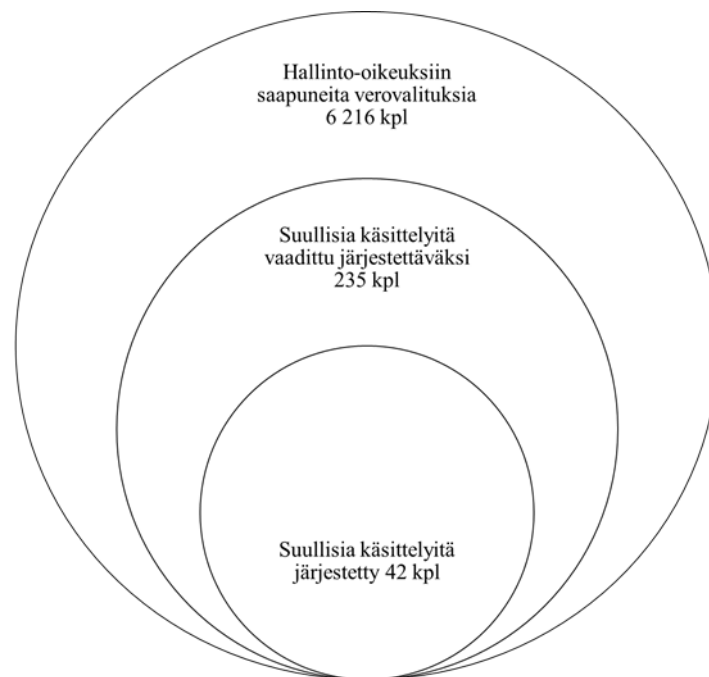
¹⁸² Asian ratkaisemisesta ja erilaisista ratkaisutypeistä ks. esim. Myrsky – Rabinä 2015, s. 567–578 ja Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 201–209.

4.2 Suullisen käsittelyn vaatiminen

4.2.1 Vaatimusten hyväksyminen

Vuosina 2013–2015 annetuissa päätöksissä suullisia käsittelyjä vaadittiin järjestettäväksi yhteensä 235 tapauksessa. Päätöksiä, joissa suullista oli vaadittu, annettiin 86 vuonna 2013, 82 vuonna 2014 ja 67 vuonna 2015. Lisäksi hallinto-oikeus järjesti suullisen käsittelyn omasta aloitteestaan HLL 37 §:n perusteella kahdessa tapauksessa. Näistä päätöksistä muodostuu tutkimuksen aineisto. Suullinen käsittely päätettiin järjestää yhteensä 42 päätöksessä. Vuosina 2013–2015 hallinto-oikeuksiin saapui verovalituksia yhteensä 6 216 kappaletta¹⁸³, joten kovin yleistä suullisen käsittelyn järjestäminen tai edes vaatiminen ei veroprosessissa ole (Kuvio 3). Suhteessa hallinto-oikeuksiin saapuneisiin verovalituksiin suullista käsittelyä vaadittiin alle 4 %:ssa tapauksista. Suullisia käsittelyjä puolestaan järjestettiin alle 1 %:ssa hallinto-oikeuksiin saapuneista verovalituksista.

KUVIO 3: Suullisiin käsittelyihin liittyviä lukumääriä vuosina 2013–2015



¹⁸³ On huomattava, että verovalituksia siis saapui hallinto-oikeuksiin 6 216 kappaletta, eikä luku kerro suoraan annettujen ratkaisujen yhteismäärää. Se antaa kuitenkin kuvaa myös annettujen ratkaisujen määrästä. Oikeusministeriö julkaisee vuosittain tuomioistuinten työtilastoja osoitteessa <http://www.oikeusministerio.fi/fi/index/julkaisut/toimintajahallinto.html>. Näistä tilastoista selviää myös hallinto-oikeuksien ratkaisumääriä pääasiaryhmittäin. Näitä lukumääriä ei kuitenkaan oteta tutkimuksessa esille, koska ne sisältävät kaikki veroja koskevat asiat, kun taas tämä tutkimus keskittyy niin sanottuihin Verohallinto-veroihin.

Lähes jokaisessa päätöksessä (99 %) suullista käsittelyä vaati järjestettäväksi verovelvolinen. Kuitenkin kahdessa vuonna 2014 annetussa päätöksessä, joissa oli eri verovelvolinen mutta kyse oli samankaltaisista asiakysymyksistä, suullista käsittelyä vaati toimitettavaksi VOVA¹⁸⁴. VOVA:n suullisen käsittelyn vaatimuksia voidaankin pitää erittäin harvinaisina, ja on hyvä muistaa, että vaatimusta arvioidaan edellä esitetyn tavoin HLL 37 §:n yleissäännöksen perusteella.

Verovelvolliset esittivät suullisen käsittelyn pyyntöjä siis yhteensä 233 vuosina 2013–2015 annetuissa päätöksissä, ja seuraavaksi tarkastellaankin näitä verovelvollisten esittämiä vaatimuksia. Verovelvollinen voi esittää vaatimuksensa suullisen käsittelyn järjestämisestä valituksessaan, vastineessaan tai vastaselityksessään. Tutkimuksen yhtenä mielenkiinnon kohteena oli selvittää, miksi verovelvolliset ovat vaatineet suullista käsittelyä järjestettäväksi eli toisin sanoen, mikä on ollut verovelvollisen peruste suullisen käsittelyn vaatimukselle. HLL 38.3 §:kin edellyttää verovelvolliselta perusteiden ja esitettävän selvityksen ilmoittamista hallintotuomioistuimelle. Osasta päätöksiä perustetta oli vaikea päätellä, joten perusteet luokiteltiin sen mukaan, miten se päätökseltä selvisi¹⁸⁵. Tarvittaessa perusteita merkittiin useampia. Verovelvollisten perusteita arvioidessa on myös huomioitava, että perusteiden kategorisoiminen oli osaltaan hankalaa, koska päätöksissä korostui tapauskohtaisuus¹⁸⁶.

Selvästi eniten verovelvolliset perustelivat suullisen käsittelyn vaatimustaan näytön esittämällä, kun 212 tapauksessa eli lähes 91 %:ssa päätöksistä vedottiin siihen ainoana tai yhtenä perusteena. Henkilötodisteluun viittaamisen katsottiin kuuluvan näytön esittämisen perusteeseen. Toiseksi eniten suullisen käsittelyn toimittamisen tarpeellisuutta perus-

¹⁸⁴ VOVA:n vaatimuksia käsitellään tarkemmin kohdassa 4.2.2.

¹⁸⁵ Perusteiden selvittämisessä käytiin tarvittaessa läpi myös muita saatavilla olleita asiakirjoja, etenkin VOVA:n vastineita.

¹⁸⁶ Ks. myös Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 175–179, jossa on pohdittu suullisen käsittelyn tarpeellisuutta ja syitä toimittamiselle tai toimittamatta jättämiselle yleisesti hallintolainkäytössä. Oikeuskäytännöstä esiin tulleina seikkoina tarkastellaan asianosaisen mielipidettä, asian merkitystä asianosaiselle, asian selvittämistarvetta, teknistä ja selvää asiaa sekä tehokkuutta ja prosessiekonomiaa. Ks. samojen seikkojen pohdinnasta myös Karhu 2016, s. 230–232.

teltiin asian tärkeydellä, 24 tapauksessa (10 %). Jos verovelvollinen vetosi asian taloudelliseen merkittävyyteen muutoin kuin suoraan veronkorotukseen, perusteeksi katsottiin myös tällöin asian tärkeys.

Muut verovelvollisten perusteet olivat selvästi harvinaisempia. Kirjallisen aineiston riittämättömyyteen viitattiin yhdeksässä päätöksessä (alle 4 %). Määrättyyn veronkorotukseen vedottiin kuudessa ja virheellisiin tietoihin verotuspäätöksen taustalla seitsemässä tapauksessa (molemmat noin 3 % tapauksista). Ainoassakaan päätöksessä ei vedottu pelkästään määrättyyn veronkorotukseen, vaan perusteena oli tällöin muutakin. Veronkorotuksen harvinaisuutta perusteena voidaan pitää hieman yllättävänä ottaen huomioon se, että suurimmassa osassa päätöksiä, joissa verovelvolliset suullista käsittelyä vaativat, veronkorotus oli kuitenkin määrätty (67 %). Verovelvolliset perustelivat vaatimustaan viidessä tapauksessa sillä, että he pystyvät esittämään paremmin tietoja suullisessa käsittelyssä (hieman yli 2 %). Neljässä tapauksessa (alle 2 %) verovelvollinen ei esittänyt suullisen käsittelyn järjestämiseksi perusteita ollenkaan.

Verovelvolliset vaativat suullista käsittelyä järjestettäväksi tutkittuina vuosina yhteensä 233 tapauksessa, joista 40 tapauksessa (17 %) vaatimus hyväksyttiin ja suullinen käsittely järjestettiin. Oheisessa taulukossa (Taulukko 1) on tarkasteltu vaatimusten ja järjestettyjen suullisten käsittelyjen suhdetta vuosittain ja yhteenlaskettuna. Taulukosta 1 selviää, että verovelvollisten HLL 38 §:n perusteella tekemistä suullisten käsittelyjen vaatimuksista hallinto-oikeuksissa hyväksyttiin enimmillään noin viidesosa.

TAULUKKO 1: Verovelvollisten vaatimat ja järjestetyt suulliset käsittelyt

Vuosi	Vaadittu (kpl)	Järjestetty (kpl)	Suhde (%)
2013	86	16	18,60 %
2014	80	10	12,50 %
2015	67	14	20,90 %
Yhteensä	233	40	17,17 %

Vaikka vuosittaiset suhdeluvut vaihtelevat, Taulukosta 1 ilmenee selvästi, että suurin osa verovelvollisten vaatimuksista hylätään. On hyvä huomata, että verovelvollisten vaatimusten lisäksi hallinto-oikeudet järjestivät kaksi suullista käsittelyä omasta aloitteestaan HLL 37 §:n perusteella, toisen vuonna 2014 ja toisen vuonna 2015. Nämä mukaan lukien

suullisia käsittelyitä järjestettiin siis aineiston tapauksissa yhteensä 42: 16 vuonna 2013, 11 vuonna 2014 ja 15 vuonna 2015¹⁸⁷. Suullisten käsittelyjen toimittaminen vaihteli myös hallinto-oikeuksittain (Taulukko 2).

TAULUKKO 2: Verovelvollisten vaatimukset ja järjestetyt suulliset käsittelyt hallinto-oikeuksittain

HAO	Vaadittu (kpl)	Järjestetty (kpl)	Suhde (%)
Helsinki	130	20	15,38 %
Turku	20	1	5,00 %
Hämeenlinna	34	2	5,88 %
Itä-Suomi	29	12	41,38 %
Vaasa	5	2	40,00 %
Pohjois-Suomi	15	3	20,00 %
Ahvenanmaa	0	0	0,00 %
Yhteensä	233	40	17,17 %

HaOL 1 §:ää muutettiin siten, että 1.4.2014 Kuopion ja Kouvolan hallinto-oikeudet yhdistyivät Itä-Suomen hallinto-oikeudeksi sekä Oulun ja Rovaniemen hallinto-oikeudet yhdistyivät Pohjois-Suomen hallinto-oikeudeksi¹⁸⁸. Koska yhdistymiset tapahtuivat kesken tutkimuksen tarkastelujakson, tarkastelua selkeytettiin luokittelemalla myös ennen 1.4.2014 kyseisten kaupunkien hallinto-oikeuksien antamat päätökset Itä-Suomen tai Pohjois-Suomen hallinto-oikeuksien antamiksi päätöksiksi.

Taulukkoon 2 laskettiin hallinto-oikeuksittain suhdeluvut, joissa kussakin hallinto-oikeudessa järjestettyjen suullisten käsittelyjen lukumäärä suhteutettiin hallinto-oikeuksissa esitettyjen vaatimusten määrään. Määrällisesti eniten vaatimuksia esitettiin Helsingin hallinto-oikeudessa, mitä selittää paljolti siellä ratkaistavaksi tulevien asioiden suuri määrä sekä myös arvonlisäveroasioiden keskittäminen Helsinkiin. Helsingin hallinto-oikeuden suhdeluku suullisten käsittelyjen järjestämisessä on myös lähimpänä kaikkien hallinto-oikeuksien yhteenlaskettua suhdelukua.

Taulukosta 2 voi huomata, että Itä-Suomen, Vaasan ja Pohjois-Suomen hallinto-oikeudet järjestivät eniten suullisia käsittelyitä suhteutettuna vaatimusten määrään. Tosin otokset

¹⁸⁷ Ks. jäljempänä kohta 4.3.1.

¹⁸⁸ Ks. HE 153/2012 vp, s. 21–22.

tutkimuksessa ovat pieniä ja etenkin Vaasan hallinto-oikeudessa suullisen käsittelyn vaatimuksia on ylipäänsä esitetty vähän. Kuitenkin Itä-Suomen hallinto-oikeuden suhdeluku on jokseenkin vertailukelpoinen Turun ja Hämeenlinnan hallinto-oikeuksien vastaaviin, kun esitettyjen vaatimusten lukumäärät näissä hallinto-oikeuksissa ovat lähimpänä toisiaan. Lukuja vertailemalla voidaan huomata, että Itä-Suomen hallinto-oikeus poikkeaa muista hallinto-oikeuksista, ja järjesti suullisia käsittelyitä verovelvollisen vaatimuksesta kaikkein todennäköisimmin.

Päätöksiä tarkasteltaessa huomiota kiinnitettiin myös siihen, miksi hallinto-oikeudet olivat päättäneet hyväksyä verovelvollisen pyynnön ja järjestää suullisen käsittelyn¹⁸⁹. Aineiston perusteella vaikutti siltä, että veroprosessissa verovelvollisen vaatimus yleisimmin hyväksyttiin, jos kyse on tosiseikkoja koskevasta näytön arvioinnista tai henkilödistelusta ja uskottavuuden arvioinnista. Edellä tarkasteltujen EIT:n ja KHO:n ratkaisujen perusteella juuri tällöin suullinen käsittely olisikin syytä järjestää. Aineistosta saadun yleiskuvan perusteella verovelvollisen vaatimusta harvemmin hyväksyttiin silloin, jos verovelvollinen vetosi oikeusturvan toteutumiseen tai muuten perusteli vaatimustaan yleisesti. Voidaankin katsoa, että suullisen käsittelyn vaatimuksen hyväksyminen on todennäköisempää, jos verovelvollinen pystyy esittämään vaatimuksensa yhteydessä esimerkiksi suullisessa käsittelyssä kuultavia todistajia ja mistä kysymyksistä heitä kuultaisiin.

4.2.2 Vaatimusten hylkääminen

Kun verovelvollisten 233 suullisen käsittelyn vaatimuksesta noin 17 % hyväksyttiin, tarkoittaa se luonnollisesti sitä, että lopuissa tapauksissa suullista käsittelyä ei toimitettu vaatimuksesta huolimatta. Verovelvollisen vaatimus suullisen käsittelyn järjestämisestä hylättiin 179 päätöksessä (77 %), ja suullista käsittelyä koskeva vaatimus raukesi 14 päätöksessä (6 %). Vaatimuksen katsottiin rauenneen, jos vaatimus peruttiin tai jos hallinto-oikeus ei tutkinut valitusta ollenkaan.¹⁹⁰

¹⁸⁹ Tämä oli vaikeaa, koska hallinto-oikeuksien ei varsinaisesti tarvitse perustella pääasiaratkaisua antaessaan, miksi ne ovat nimenomaan hyväksyneet suullisen käsittelyn pyynnön.

¹⁹⁰ Rauenneiden vaatimusten osuutta tutkimuksessa tosin kasvatti aineistoon kuuluneet yhdeksän päätöstä, jotka koskivat eri verovelvollisia, mutta aineellisesti samaa asiaa, ja joissa Helsingin hallinto-oikeus jätti valitukset tutkimatta.

Tärkeänä tietona päätöksistä haluttiin poimia hallinto-oikeuksien perusteet vaatimusten hylkäämiseen. Tapauksista, joissa vaatimus raukesi, perusteita ei luokiteltu, koska tätä ei nähty tarpeelliseksi. Verovelvollisen itse perueissa vaatimuksensa myös hallinto-oikeuden velvollisuus antaa lausunto suullisen käsittelyn toimittamisesta raukeaa. Jos taas hallinto-oikeus jättää valituksen tutkimatta, suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta suoraan HLL 38.1 §:n perusteella. Tämän vuoksi seuraavassa tarkastellaan niiden 179 päätöksen perusteita, joissa verovelvollisen vaatimus hylättiin.

Myös hylkäämisperusteita merkittiin päätöksistä tarvittaessa useampia. Eniten hallinto-oikeudet perustelivat suullisen käsittelyn vaatimuksen hylkäämistä sillä, että asia voidaan selvittää ja ratkaista ilman suullista käsittelyä. Tätä perustetta käytettiin 101 päätöksessä (56 %). Toiseksi eniten eli 41 päätöksessä (23 %) hallinto-oikeudet viittasivat perusteluissaan siihen, että kirjallinen aineisto on riittävä. Koska nämä kaksi perustetta ovat melko samanlaisia ja limittyvät toisiinsa, niiden välinen ero oli määriteltävä. Kirjallisen aineiston riittävyys katsottiin perusteeksi silloin, kun hallinto-oikeus lähinnä viittasi asiakirja-aineiston riittävyyteen, eikä juurikaan perustellut hylkäämistä muuten. Se, että asia voidaan selvittää ja ratkaista ilman suullista käsittelyä, taas luokiteltiin perusteeksi, jos hallinto-oikeus perusteli päätöstään laajemmin. Kolmanneksi eniten eli 35 tapauksessa (20 %) perusteena oli se, että suullinen käsittely on asiaan laatuun nähden tai lopputulos huomioiden ilmeisen tarpeeton. Tätä perustetta hallinto-oikeudet käyttivät erityisesti silloin, jos verovelvollisen valitus hyväksyttiin kokonaan tai asia palautettiin Verohallintoon uudelleen käsiteltäväksi.

Muita perusteita hallinto-oikeudet käyttivät suhteessa vähemmän. Yhtenä perusteena oli se, että verovelvollinen ei ollut esittänyt, mitä selvitystä suullisessa käsittelyssä annettaisiin (9 tapausta, 5 %). Lisäksi yhdessä tapauksessa hallinto-oikeus viittasi vaatimuksen riittämättömään perusteluun (alle 1 %) sekä kahdessa tapauksessa siihen, että kyseessä oli selkeä oikeuskysymys (1 %). Viidessä päätöksessä (alle 3 %) hylkäämisen perusteet eivät selvinneet suoraan päätökseltä. Näistä kolmessa tapauksessa hallinto-oikeus oli kuitenkin antanut erillisen välipäätöksen suullisen käsittelyn hylkäämisestä, joten perusteet

olisivat luultavasti selvinneet välipäätöksiltä¹⁹¹. Kahdessa muussa tapauksessa verovelvollisten valitukset hyväksyttiin kokonaan, joten hallinto-oikeudet eivät todennäköisesti ole nähneet tarpeelliseksi erikseen perustella suullisen käsittelyn hylkäämistä. Toisaalta suurimmassa osassa tapauksia, joissa verovelvollisten valitus hyväksyttiin kokonaan, hallinto-oikeudet kuitenkin ottivat kantaa myös suullisen käsittelyn toimittamiseen, yleensä viittaamalla suullisen käsittelyn ilmeiseen tarpeettomuuteen lopputulos huomioiden. Tällaista menettelyä voidaankin pitää suotavana sen selkeyden vuoksi.

On hyvä huomata, että päätös suullisesta käsittelystä tehdään kokonaisharkintana. *Saukko* on kuitenkin oikeuskäytäntöön pohjautuen koonnut eräitä kriteereitä suullisen käsittelyn järjestämisen puolesta ja vastaan hallintoprosessissa. Nämä kriteerit ovat hyvä pohja myös tässä tutkimuksessa luokiteltujen hylkäämisperusteiden hahmottamiselle. Aineistoanalyysin perusteella voidaan sanoa, että veroprosessin suullisen käsittelyn tarpeellisuuden arvioinnissa korostuvat tietyt kriteerit. Ensinnäkin merkittävimpänä kriteerinä esille nousee, onko asiassa kyse henkilötodistelusta ja uskottavuuden arvioinnista vai onko asia selvitettävissä tehokkaasti muuten kuin suullisella käsittelyllä. Toisekseen tärkeäksi kriteeriksi tutkimuksen perusteella veroprosessissa tulee esiin kirjallisen aineiston riittävyyden ja johdonmukaisuuden arviointi.¹⁹²

Suurimmaksi osaksi hallinto-oikeudet argumentoivat suullisen käsittelyn hylkäämistä siis laajasti. Toisaalta toiseksi eniten hallinto-oikeudet lähinnä viittasivat kirjallisen aineiston riittävyyteen. Aineiston perusteella voidaankin sanoa, että hallinto-oikeuksien tapa perustella suullisen käsittelyn vaatimuksen hylkääminen vaihteli. Yleensä perustelut olivat kattavat, mutta osassa päätöksiä perustelu oli yhden virkkeen mittainen. Lyhyen perustelun tapauksissa verovelvolliselle saattaa jäädä epäselväksi, miksi suullinen käsittely oikeastaan on hylätty. Kattava perustelu olisi tarpeen kaikissa tapauksissa.

Edellä on pohdittu verovelvollisten vaatimuksia ja niiden hyväksymistä sekä hylkäämistä. Kuten on kuitenkin mainittu, aineistoon kuului myös kaksi päätöstä, joissa suullisen käsittelyn järjestämistä oli vaatinut VOVA: Helsingin HAO:n 29.8.2014 antamat päätökset

¹⁹¹ Välipäätöksiä ei tutkimuksessa yleensä ollut saatavilla, joten tällaisten tapausten hylkäämisperusteita ei voitu luokitella.

¹⁹² Ks. *Saukko* 2013b, s. 187.

nro 14/0889/4 ja 14/0890/4. Päätökset koskivat aineellisesti samanlaisia asioita, mutta eri verovelvollisia. Syynä poikkeukselliseen suullisten käsittelyjen vaatimiseen oli VOVA:n näkemys siitä, että suullisissa käsittelyissä voitaisiin saada lisäselvitystä asioissa. Muutoksenhakijana molemmissa tapauksissa oli kuitenkin verovelvollinen. Hallinto-oikeus hylkäsi VOVA:n vaatimukset suullisten käsittelyjen toimittamisesta. Molemmat verovelvolliset vastustivat suullisen käsittelyn järjestämistä, ja hallinto-oikeus korostikin hylkäämisperusteissaan erityisesti verovelvollisen mielipidettä suullisen käsittelyn järjestämisestä. Lisäksi hallinto-oikeus viittasi kirjalliseen aineistoon ja siihen, että kyseessä oli erityisesti oikeudellisten seikkojen arviointi. VOVA:n vaatiessa suullista käsittelyä yksityisen asianosaisen mielipiteen huomioimista voidaan pitää perusteltuna, kun HLL:n esitoissakin korostettiin asianosaisen mielipiteen merkitystä¹⁹³.

4.2.3 Veronsaajien oikeudenvallontayksikön kanta ja sen merkitys

Tutkimuksessa selvitettiin myös VOVA:n kantaa sekä pääasiaan että verovelvollisen suullisen käsittelyn vaatimukseen. Koska on selvää, että VOVA:n kanta jokseenkin eroaa verovelvollisen kannasta tapauksissa, joissa muutoksenhakijana on joko VOVA yksin tai molemmat osapuolet, tarkastellaan seuraavassa pääasiaratkaisun kannalta päätöksiä, joissa muutoksenhakijana on ollut ainoastaan verovelvollinen. Näitä päätöksiä aineistoissa oli 227, joista 185 tapauksessa VOVA:n kanta pääasiaan saatiin selville¹⁹⁴.

Selvästi suurimmassa osassa, 162 tapauksessa (88 %), VOVA:n näkemyksen mukaan pääasiaa koskeva valitus olisi tullut hylätä kokonaan. Vain 10 tapauksessa (hieman yli 5 %) VOVA:n kanta oli, että pääasia tulisi hyväksyä kokonaan tai osittain. Seitsemässä tapauksessa (alle 4 %) VOVA jätti pääasiaratkaisun hallinto-oikeuden harkintaan. Muita kantoja VOVA esitti verovelvollisten valituksiin hyvin vähän¹⁹⁵.

¹⁹³ HE 217/1995 vp, s. 64–65.

¹⁹⁴ VOVA:n kantaa pääasiaan kaikissa tapauksissa ei ollut mahdollista saada selville. Tämä johtui enimmäkseen siitä, että osaa VOVA:n vastineista, erityisesti vuodelta 2013, ei ollut helposti saatavilla, eikä niitä rajallisen ajan vuoksi voitu etsiä. Lisäksi pienessä osassa päätöksiä VOVA ei ollut antanut vastinetta lainkaan, esimerkiksi kun hallinto-oikeus oli ratkaissut asian VML 69.2 §:n perusteella kuulematta VOVA:a.

¹⁹⁵ Näitä muita kantoja olivat, että valitus on jätettävä tutkimatta (2 %) ja että asia on palautettava Verohallintoon uudelleen käsiteltäväksi (alle 1 %). Yhdessä tapauksessa VOVA esitti useita eri kantoja verovelvollisen eri vaatimuksiin.

Niistä tapauksista, joissa VOVA oli esittänyt valituksen hylkäämistä kokonaan, hallinto-oikeudet hylkäsivätkin 77 valitusta eli lähes puolet (48 %). Kuitenkin melko paljon valituksista myös hyväksyttiin kokonaan (27 tapausta, 17 %) tai osittain (39 tapausta, 24 %)¹⁹⁶. Hallinto-oikeudet hyväksyivät kaikki neljä valitusta, joissa VOVA oli puoltanut verovelvollisen valituksen hyväksymistä kokonaan. Lisäksi suurin osa valituksista hyväksyttiin osittain silloin, kun myös VOVA oli puoltanut osittaista hyväksymistä.¹⁹⁷ Prosenttiosuuksista voidaan siis päätellä, että VOVA:n kannalla ei ole suurta merkitystä silloin, kun VOVA esittää valitusta hylättäväksi. Enemmän merkitystä VOVA:n kannalla näyttäisikin olevan silloin, kun VOVA esittää verovelvolliselle myönteistä lopputulosta.

Suullisen käsittelyn vaatimuksia verovelvolliset esittivät 233 aineiston päätöksessä. VOVA esittää kantansa myös suullisen käsittelyn vaatimukseen yleensä vastineessaan, joten nämäkin kannanotot haluttiin selvittää¹⁹⁸. VOVA:n kanta suullisten käsittelyjen vaatimuksiin pystyttiin selvittämään 132 tapauksessa. Jako oli yksiselitteinen. VOVA vastusti suullisen käsittelyn järjestämistä 124 kannanotossaan (lähes 94 %). Kuudessa tapauksessa (alle 5 %) VOVA puolsi¹⁹⁹ suullisen käsittelyn järjestämistä ja vain kahdessa tapauksessa (alle 2 %) VOVA jätti asian hallinto-oikeuden harkintaan.

Tapauksissa, joissa VOVA antoi hylkäävän kannanoton, hallinto-oikeudet järjestivät 26 suullista käsittelyä (21 %), eli hallinto-oikeudet hylkäsivät suurimman osan verovelvollisten suullisten käsittelyjen pyynnöistä²⁰⁰. VOVA:n puoltaessa suullisen käsittelyn järjestämistä hallinto-oikeudet järjestivät käsittelyn puolesta tapauksista eli kolmessa tapauksessa. Toisaalta puolesta tapauksista suullinen käsittely jätettiin toimittamatta ja samoin silloin, kun VOVA jätti vaatimuksen hallinto-oikeuden harkintaan, suullisen käsittelyn vaatimukset hylättiin.

¹⁹⁶ Muita asiaratkaisuja oli niin vähän, että niitä ei ole tarpeen käsitellä tässä tarkemmin.

¹⁹⁷ Otokset tosin olivat pieniä, koska kuten todettua, vain 10 tapauksessa VOVA esitti hyväksyvän tai osittain hyväksyvän kannan.

¹⁹⁸ Kuten kantaa pääasialla, myöskään kantaa suullisen käsittelyn vaatimukseen ei aina ollut saatavilla. Lisäksi verovelvollinen voi esittää vaatimuksensa suullisesta käsittelystä esimerkiksi vastaselityksessään, johon VOVA ei välttämättä tapauksesta riippuen enää ota kantaa.

¹⁹⁹ VOVA:n katsottiin puoltavan suullisen käsittelyn järjestämistä, jos vastineessa todettiin, että VOVA ei vastusta suullisen käsittelyn järjestämistä.

²⁰⁰ Esimerkiksi tapauksessa Helsingin HAO 20.3.2013 nro 13/0255/6 HAO hylkäsi VOVA:n valituksen ja viittasi verovelvollisen vaatiman suullisen käsittelyn hylkäämisperusteissa ratkaisun lopputulokseen sekä siihen, että VOVA piti suullista käsittelyä ilmeisen tarpeettomana.

Aineiston perusteella näyttäisi siis siltä, että kovin suurta merkitystä VOVA:n kannalla ei ole hallinto-oikeuden ratkaisuihin suullisen käsittelyn järjestämisestä. VOVA:n vastustessa suullista käsittelyä suurin osa verovelvollisten vaatimuksista toki hylättiin, mutta toisaalta jakauma veroprosessissa on muutenkin se, että vaatimuksia hylätään enemmän kuin hyväksytään. Oosten pienuuden vuoksi lopullisia johtopäätöksiä aineistosta ei voida tehdä, mutta mielenkiintoinen yksityiskohta on, että pääasiallisissa ratkaisissa VOVA:n puoltamisella näyttäisi olevan enemmän vaikutusta kuin suullisten käsittelyjen vaatimuksissa.

4.2.4 Kytkeä rikosprosessiin ja muihin prosesseihin

Kuten jo aikaisemmin on todettu, veroprosessin lisäksi samaan asiaan saattaa liittyä myös rikosprosessi, erityisesti jos asian taustalla on verotarkastus. Tämä olikin havaittavissa myös aineiston läpikäynnissä. Tutkimuksessa kiinnitettiin siis huomiota hallinto-oikeuksien päätösten viittauksiin rikosprosesseista, ja erityisesti viittauksia huomioitiin suullisten käsittelyjen näkökulmasta²⁰¹. Aukotonta luokittelua viittauksista ei luonnollisesti voitu tehdä, koska ne olivat aina tapauskohtaisia. Tarkoituksena oli kuitenkin saada yleiskuvaa veroprosessin ja rikosprosessin keskinäisistä vaikutuksista suullisuuden näkökulmaa painottaen. Viitteitä rikosprosessista oli 42 aineiston tapauksessa (18 % aineiston kaikista päätöksistä).

Eniten aineiston tapauksista vaikutti nousevan esiin verovelvollisten viittaukset yleisissä tuomioistuimissa esitettyyn näyttöön ja yleisten tuomioistuinten ratkaisuihin. Yleensä tämä ilmeni siten, että verovelvollinen vetosi esimerkiksi rikosprosessin todistajien kuulemiseen myös veroprosessissa tai yleisen tuomioistuimen vapauttavaan tuomioon. Esimerkiksi Vaasan HAO:n 19.12.2014 antamassa päätöksessä nro 14/0489/1 verovelvollista kohtaan nostetut rikosasian syytteet oli hylätty ja verovelvollinen vaati hallinto-oikeudessa:

²⁰¹ On tietenkin mahdollista, että hallinto-oikeuden päätöksestä ei aina ilmene, että asiaa on käsitelty myös rikosprosessissa. Tutkimuksen rajallisuuden vuoksi veroprosessin ja rikosprosessin suhteeseen ei kuitenkaan voitu perehtyä laajemmin, mutta se olisi mielenkiintoinen tutkimusaihe itsessään.

Sekä rikosprosessissa että verotuspäätöksissä on kysymys samasta historiallisesta tapahtumainkulusta, samasta materiaalista ja samasta väitetystä laiminlyönnistä, joten on kohtuutonta, jos hänet määrätään hallinnollisessa prosessissa maksamaan veroja tuloista, joita hänelle ei ole maksettu.

Verovelvollisen viitatessa rikosprosessiin vaatimuksissaan myös hallinto-oikeus luonnollisesti ottaa siihen kantaa. Aineiston päätöksissä hallinto-oikeus yleensä totesi, että rikosprosessin tuomion lopputuloksella ei ole hallinto-oikeutta sitovaa vaikutusta sen tehdessä omaa ratkaisuaan. Joskus hallinto-oikeus viittasi siihen, että rikosprosessissa esitetty selvitys on kuitenkin huomioitava myös veroprosessissa ja rikosasiassa esitettyihin selvityksiin saatettiin viitata päätösten osana. Lisäksi ainakin yhdessä tapauksessa hallinto-oikeus lausui, ettei sen ole syytä arvioida asiaa eri tavalla kuin käräjäoikeudessa on tehty.²⁰² Verovelvollisten olisikin valituksissaan hyvä huomioida vero- ja rikosprosessien väliset erot sekä erityisesti se, että esimerkiksi syyttämättäjättämispäätös rikospuolella ei automaattisesti tarkoita sitä, että myös veroasian valitus hyväksytään ja verotuspäätös kumotaan.

Viittaukset rikosasiassa esitettyyn näyttöön ilmenivät esimerkiksi vaatimuksena vastaanottaa sama henkilötodistelu hallinto-oikeudessa kuin rikosasiassa eli vaatimalla suullista käsittelyä myös veroprosessissa. Näin ollen hallinto-oikeuden kanta saman näytön esittämisestä yleensä selvisi hallinto-oikeuden suullisen käsittelyn hylkäämisperusteista, esimerkiksi Turun HAO:n 4.6.2013 antamassa päätöksessä nro 13/0361/3 seuraavasti:

Asian suullisella käsittelyllä ja siinä ilmoitetulla todistajien ja verovelvollisen itsensä kuulemisella ei voida olettaa saatavan luotettavampaa selvitystä kuin asiakirjoihin sisältyvistä käräjäoikeuden ja hovioikeuden tuomiosta sekä muusta kirjallisesta aineistosta ilmenee. Suullisen käsittelyn toimittaminen on siten ilmeisen tarpeetonta.

Samojen todistajien kuulemisen tarpeellisuuden arvioinnissa korostuikin todistajankertomusten luotettavuuden ja todenmukaisuuden arviointi. Tällainen arviointi ilmenee myös esimerkiksi EIT:n ratkaisusta Pohjarakennus Oy Korpela v. Suomi (18.5.2010). EIT:n mukaan suullista käsittelyä ei tarvinnut toimittaa, kun rikosprosessissa oli voitu kuulla samoja todistajia kuin veroprosessissa olisi haluttu kuulla ja kun yhtiö ei ollut missään

²⁰² Ks. esim. prosessien välisestä oikeusvoimavaikutuksesta ja näyttökynnyseroista kohta 2.4.2.

vaiheessa kiistänyt todistajanlausuntojen uskottavuutta. Jos siis ei ole syytä epäillä rikosasiassa annettujen todistajankertomusten luotettavuutta, suullista käsittelyä samojen todistajien kuulemiseksi veroprosessissa ei EIT:n mukaan lähtökohtaisesti tarvitse järjestää.

Myös mahdollisten muiden prosessien, esimerkiksi saman veroverovelvollisen usean eri verolajin valitusten, keskinäisiin eroihin kiinnitettiin huomiota suullisten käsittelyjen kannalta. Esimerkiksi verotarkastuksen myötä samaa yhtiötä koskien saattoi aineistossa olla tuloverotusta, ennakoperintää ja arvonalisäverotusta koskevat päätökset. Lisäksi yhtiön osakasta koskien saattoi olla vielä oma tuloverotusta koskeva ratkaisu esimerkiksi peittelystä osingosta. Se, vaadittiinko näissä kaikissa päätöksissä suullista käsittelyä, vaihteli tapauksittain. Jos suullista käsittelyä oli vaadittu kaikissa, ja hallinto-oikeus oli päättänyt sen järjestää, yleensä sama käsittely koski kaikkia verolajeja ja myös osakkaan valitusta. Toisaalta aineistossa oli myös tapauksia, joissa esimerkiksi eri verolajeja käsiteltiin eri hallinto-oikeuksissa tai osakkaan ja yhtiön päätökset annettiin eri aikaan²⁰³. Tällöin hallinto-oikeudet saattoivat järjestää erilliset suulliset käsittelyt. Aineiston perusteella voidaan kuitenkin sanoa, että merkittäviä eroavaisuuksia hallinto-oikeuksien ratkaisussa suullisten käsittelyjen järjestämisestä ei havaittu, ja toisaalta myös erilaiset ratkaisut olivat joskus täysin perusteltuja.

Mielenkiintoinen yksittäistapaus aineistossa oli Helsingin HAO:n 31.3.2015 antama päätös nro 15/0287/4, josta selvisi, että yhtiöllä oli ollut prosessi vireillä myös Ruotsissa. Ruotsissa oli selvitetty samoja tosiseikkoja kuin mistä yhtiön Suomen veroprosessissa oli kyse. Hallinto-oikeudella oli käytettävissään Ruotsin Kammarrättenin antama päätös, jossa oli järjestetty suullinen käsittely ja kuultu samoja henkilöitä, joita yhtiö olisi halunnut hallinto-oikeudessa kuulla. Hallinto-oikeus katsoikin, että samojen henkilöiden kuuleminen ei ollut enää tarpeen asiassa, ja perusteli muutenkin suullisen käsittelyn hylkäämistä kattavasti. Tällaista toisessa maassa järjestetyssä suullisessa käsittelyssä saadun sel-

²⁰³ Aineistoon sisältyi muun muassa kolme päätöstä, jotka koskivat saman yhtiön kahta eri osakasta eli niissä oli kyse aineellisesti samanlaisista asioista, mutta asioita käsitteli kolme eri hallinto-oikeutta. Kaikissa tapauksissa oli vaadittu suullista käsittelyä, mutta vain yksi hallinto-oikeus järjesti sen. Suullisen käsittelyn osalta hallinto-oikeuksien ratkaisut olivat siis erilaiset, mutta pääasiasratkaisu kaikissa oli sama – verovelvollisen valitus hyväksyttiin.

vityksen hyödyntämistä Suomen veroprosessissa voidaan pitää erittäin poikkeuksellisenä, mutta jos siitä tosiasiaa on hyötyä asian ratkaisemisessa, voi se tehostaa hallinto-oikeuden toimintaa.

4.3 Hallinto-oikeuksissa järjestetyt suulliset käsittelyt

4.3.1 Yleisiä havaintoja

Seuraavassa perehdytään aineiston päätöksissä järjestettyihin suullisiin käsittelyihin. Kaikista päätöksistä poimittiin tiettyjä tietoja, joita toimitetuista suullisista käsittelyistä haluttiin selvittää²⁰⁴. Vuosina 2013–2015 annetuissa päätöksissä suullisia käsittelyitä päätettiin järjestää yhteensä 42²⁰⁵. Vuonna 2013 annetuissa päätöksissä hallinto-oikeudet päättivät järjestää yhteensä 16 suullista käsittelyä, joista kuitenkin yhtä ei voitu järjestää, koska yhtiön edustajia ei tavoitettu. Vuonna 2014 annetuissa päätöksissä hallinto-oikeudet järjestivät 11 suullista käsittelyä, joista yksi oli hallinto-oikeuden oma-aloitteisesti HLL 37 §:n perusteella toimittama. Vuonna 2015 annetuissa päätöksissä hallinto-oikeudet järjestivät 15 suullista käsittelyä, joista yksi oli hallinto-oikeuden oma-aloitteisesti järjestämä. Tosiasiaa suullisia käsittelyitä järjestettiin siis yhteensä 41 vuosina 2013–2015 annetuissa päätöksissä, joita käsitellään tarkemmin seuraavaksi.

Muutoksenhakijana yhtä päätöstä lukuun ottamatta kaikissa päätöksissä, joissa suullinen käsittely järjestettiin, oli verovelvollinen. Tuossa yhdessä päätöksessä muutosta hakivat molemmat osapuolet. Pääasiaan sovelletut verolait noudattivat hyvin pitkälti koko aineiston päätösten jakaumaa²⁰⁶. Yli puolessa päätöksiä, joissa suullinen käsittely toimitettiin, ainakin yhtenä sovellettuna verolakina oli VML (23 tapauksessa). Toiseksi eniten sovellettiin TVL:a (10 tapauksessa, 24 %) ja kolmanneksi eniten EVL:a (9 tapauksessa, 22 %). AVL:a (7 tapauksessa, 17 %) sovellettiin koko aineiston jakaumasta poiketen useammin

²⁰⁴ Hallinto-oikeuksien päätökset vaihtelivat sen suhteen, millaisia tietoja järjestetyistä suullisista käsittelyistä selvisi itse päätökseltä. Esimerkiksi Helsingin hallinto-oikeus oli yleensä hyvin selvästi kirjannut suulliseen käsittelyyn osallistuneet henkilöt. Jos kaikki tarvittavat tiedot eivät selvinneet päätökseltä, niitä selvitettiin muista asiakirjoista ja suulliseen käsittelyyn osallistuneilta veroasiamiehiltä.

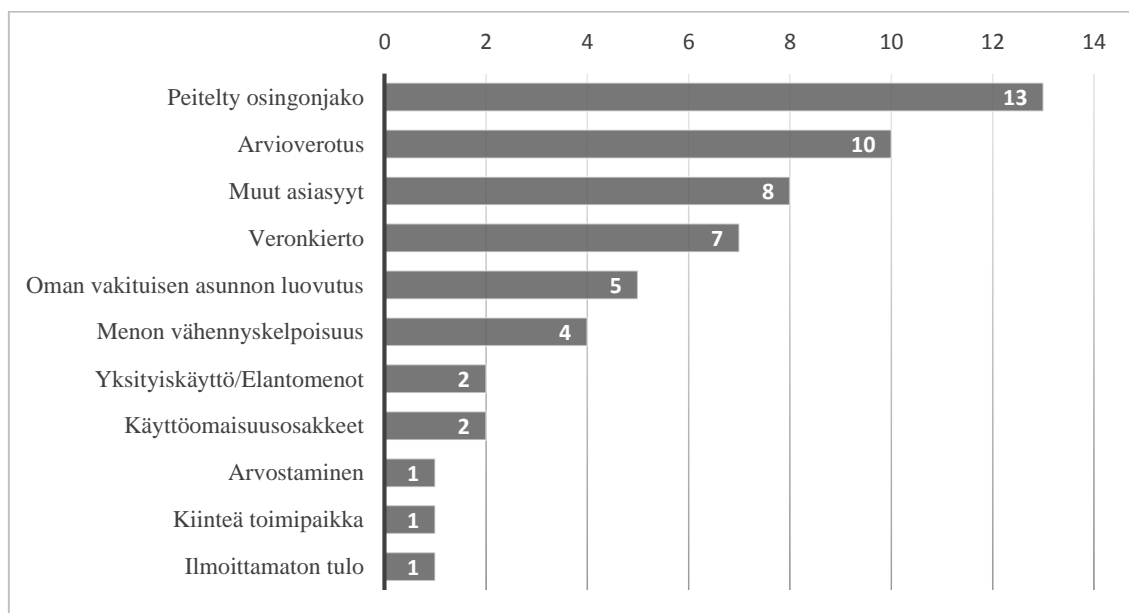
²⁰⁵ On hyvä huomioida, että tässä tutkimuksessa suullinen käsittely tilastoituu sille vuodelle, jona päätös on annettu. Riippuen hallinto-oikeuden käsittelyajasta suullinen käsittely saatetaan tosiasiaa järjestää eri vuonna kuin mikä on päätösvuosi.

²⁰⁶ Ks. koko aineiston sovelletuista verolaeista kohta 4.1.

kuin EPL:a (3 tapauksessa, 7 %). Yhteenvetona voidaan todeta, että selvästi eniten päätöksissä sovellettiin VML:a. Kuitenkin myös muut verolait tulivat sovellettavaksi melko tasaisesti, joten ei voida sanoa, että esimerkiksi joku verolaji jäisi kokonaan suullisen käsittelyn mahdollisuuden ulkopuolelle.

VML:n ollessa eniten sovellettu verolaki suullisten käsittelyjen tapauksissa myös asiasyyt painoutuivat VML-perusteisesti: peitelty osingonjako, arvioverotus ja veronkierto olivat yleisimpiä asiasyitä. Alla olevasta kuviosta 4 selviävät kaikki suullisten käsittelyjen tapauksien asiasyyt²⁰⁷. Kuviosta havaitaan, että yksittäisenä asiasyynä korostuu yllä mainittujen asiasyiden lisäksi oman vakituisen asunnon luovutus, kun se oli asiasyynä viidessä tapauksessa.

KUVIO 4: Valitusten asiasyyt tapauksissa, joissa järjestetty suullinen käsittely



Tapaukset, joissa asiasyynä oli arvioverotus ja joissa järjestettiin suullinen käsittely, liittyivät tyypillisesti siihen, että verotarkastuksessa oli havaittu kirjanpidon olevan puutteellinen tai epäluotettava esimerkiksi myyntien kirjaamisen osalta. Lisäksi arvioverotuk-

²⁰⁷ Asiasyitä merkittiin useampia, jos vain yhden asiasyyn määrittäminen ei ollut mahdollista. Tämän vuoksi asiasyiden määrä ylittää tapausten lukumäärän.

sessä ja myös veronkierrossa saattoi olla kyse niin sanotusta kuittikaupasta, jossa yrityksen kirjanpitoon kirjataan perusteettomia laskuja²⁰⁸. Peitellyn osingonjaon tapauksissa puolestaan oli tyypillisesti kyse siitä, että esimerkiksi kirjanpidosta puuttuvista myynneistä tai perusteettomasta laskutuksesta saadun hyödyn oli verotarkastuksessa katsottu tulleen osakeyhtiön osakkaalle. Oman vakituisen asunnon luovutuksen tapauksissa taas tavallisesti selvitettiin omistusaikana asunnossa asuttua aikaa, kun tieto ei selvinnyt asiakirjoista.

Oman vakituisen asunnon luovutus oli asiasyynä koko aineistossa 12 tapauksessa, ja näistä viidessä järjestettiin suullinen käsittely. Kun näitä kahta lukua verrataan toisiinsa, huomataan, että suullinen käsittely on toimitettu 42 %:ssa oman vakituisen asunnon luovutuksen tapauksia. Tämä suhdeluku on korkein kaikista asiasyistä²⁰⁹. Suullisen käsittelyn järjestämistä silloin, kun asiasyynä on oman vakituisen asunnon luovutus, voidaan siis pitää aineiston perusteella kaikkein todennäköisimpänä. Todennäköisyyden voidaan nähdä vielä korostuvan sen vuoksi, että verovelvollisten vaatimusten lisäksi molemmissa päätöksissä, joissa hallinto-oikeus järjesti suullisen käsittelyn oma-aloitteisesti, oli kyse oman vakituisen asunnon luovutuksesta.

Päätöksistä suurin osa, 33 tapausta, liittyi verotarkastukseen (80 %). Samassa määrässä tapauksia oli myös määrätty veronkorotusta alkuperäisessä verotuspäätöksessä. Äänestys järjestettiin 8 tapauksessa (20 %) ja hallinto-oikeudet eivät julkaisseet yhtäkään päätöstä, jossa oli järjestetty suullinen käsittely. Edellä on todettu, että HLL 40 §:n mukainen asiantuntijoiden kuuleminen on veroprosessissa poikkeuksellista. Tätä tukee myös tutkimuksen aineisto, sillä asiantuntijoita ei kuultu yhdessäkään päätöksessä.

Veroprosessissa on mahdollista järjestää myös suullinen valmisteluistunto. Valmisteluis-tunnot eivät edellä mainitun mukaisesti kuitenkaan ole yleisiä, ja myös tätä tukee tutkimuksen aineisto. Suullinen valmisteluistunto järjestettiin vain kahdessa päätöksessä, kun

²⁰⁸ Ks. kuittikaupasta esim. Verohallinto 2014.

²⁰⁹ Arvostamisella suhdeluku on 50 %, mutta kun arvostaminen oli asiasyynä kahdessa aineiston tapauksessa ja suullinen käsittely järjestettiin näistä yhdessä, suhde nousee väistämättä korkeaksi. Pienen otoksen takia luku ei siis ole vertailukelpoinen.

suullisia käsittelyitä yhteensä järjestettiin 41 päätöksessä. Nämä kaksi suullisen valmisteluistunnon sisältävää päätöstä liittyivät vielä kiinteästi toisiinsa, sillä kyseessä olivat yhtiön ja sen osakkaan valitukset, joihin päätökset annettiin samana päivänä. Näin ollen suullinen valmisteluistunto ja varsinainen suullinen käsittely koskivat molempia tapauksia.

Verovelvollinen itse tai hänen laillinen edustajansa oli verovelvollisen ainoa edustaja suullisessa käsittelyssä vain harvoin, kahdessa päätöksessä. Tutkimuksen perusteella verovelvolliset käyttävätkin yleisesti asiamiestä apunaan: 39 päätöksessä verovelvollisella oli asiamies (95 %). Näistä 19 tapauksessa asiamiehenä oli asianajaja, ja 18 tapauksessa joku muu henkilö, esimerkiksi lakimies tai verokonsultti. Kahdessa tapauksessa edustajia oli useampia, toisessa tapauksessa verovelvollinen itse ja muu henkilö sekä toisessa tapauksessa asianajaja ja muu henkilö. Asiamiehen käyttäminen onkin usein perusteltua erityisesti tapauksissa, joissa järjestetään suullinen käsittely. Ilman asiantuntemusta verovelvollisen voi olla hankala hankkia itseään tukevaa näyttöä sekä painottaa sitä oikein, ja puutteelliset todistajankuulemistaidot voivat vaikuttaa suullisessa käsittelyssä saata-vaan selvitykseen ja sitä kautta mahdollisesti asian lopputulokseen²¹⁰.

Asiamiesten käyttämisen yleisyys ja itse suullinen käsittely luonnollisesti kasvattavat myös verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja. Oikeudenkäyntikuluja olikin vaadittu korvattavaksi 34 tapauksessa (83 %). Kuitenkin oikeudenkäyntikuluja myönnettiin vain kolmessa päätöksessä eli alle 9 %:ssa tapauksista, joissa oikeudenkäyntikuluja oli vaadittu²¹¹. Oikeusapua myönnettiin neljässä päätöksessä.

Päätöksistä tilastoitiin myös niiden vaatimuksista ilmenevät euromääräiset intressit tai verointressit²¹². Näin haluttiin hahmottaa suullisten käsittelyjen tapausten taloudellista merkittävyyttä. Suullisia käsittelyitä järjestettiin aineiston tapauksissa eniten silloin, kun

²¹⁰ Pitkäranta 2005, s. 98–99 ja s. 101. Ks. myös Pikkujämsä 2014, s. 892, jossa todetaan asianajajan olevan yleensä tarpeen todistajan kuulemisen käytännön osaajana.

²¹¹ Myönnettyt oikeudenkäyntikulusummat olivat 4 000, 2 500 ja 15 000 euroa.

²¹² Esimerkiksi tuloverotusta koskevilta päätöksiltä usein selvisi tuloon lisätty määrä, mutta ei varsinaista euromääräistä maksettavaksi tullutta veroa. Sen sijaan esimerkiksi arvonnäisäverotusta koskevista päätöksistä yleensä selvisi suoraan veron määrä. Tarkoitus oli kuitenkin vain havainnoida tapausten taloudellista kokoluokkaa, joten kaikki intressit ja verointressit tilastoitiin samassa luokassa. Aina intressi ei ollut määriteltävissä.

intressi tai verointressi oli 100 001–500 000 euroa (17 tapausta eli 41 %). Muuten intressit jakautuivat melko tasaisesti eri euromääriin. Tosin tapauksissa, joissa suullinen käsittely järjestettiin, ei ollut yhtään tapausta, jossa intressi tai verointressi olisi ollut alle 5 000 euroa. Intressin ollessa hyvin pieni suullisen käsittelyn vaatiminen ja järjestämien harvoin onkaan kannattavaa oikeudenkäyntikulujen kasvamisen vuoksi.

4.3.2 Todistelu

Todistelu on veroprosessin suullisessa käsittelyssä tärkeässä roolissa, sillä niistä päätöksistä, joissa suullinen käsittely järjestettiin, valtaosassa kuultiin todistajia HLL:n todistelussäännösten mukaisesti. Yhtä tai useampaa todistajaa kuultiin 35 tapauksessa (85 %). Todistajia ei siis kuultu kuuden päätöksen suullisessa käsittelyssä. Tosin näistä kuudesta päätöksestä neljä liittyi olennaisesti toisiinsa, koska kyse oli saman yhtiön usean verolajin valituksista sekä yhtiön osakkaan valituksesta. Näissä neljässä päätöksessä käytännössä järjestettiin yksi suullinen käsittely, joka koski kaikkia valituksia. Suullisessa käsittelyssä kuultiin siis vain asianosaista tai hänen laillista edustajaansa. Tätä voidaan pitää harvinaisena, sillä asianosainen voi veroprosessissa antaa kirjallisia lausuntoja useissa vaiheissa, etenkin jos verotuspäätös perustuu verotarkastukseen. Aineiston perusteella hallinto-oikeudet harvoin järjestävätkin suullisen käsittelyn ainoastaan asianosaisen kuulemiseksi. Toisaalta asianosainen voi kokea, että hän pystyy paremmin ilmaisemaan selvitystä ja kantaansa suullisessa käsittelyssä²¹³. Kahdessa muussa päätöksessä todistajia ei kuultu lainkaan, ja näistä toisessa oli alun perin tarkoitus kuulla todistajaa, mutta hänen kuulemisestaan luovuttiin ilmeisesti verovelvollisesta riippumattomasta syystä.

Kun todistajia kuultiin, niiden lukumäärä vaihteli. Seitsemässä tapauksessa kuultiin yhtä todistajaa, mutta toisaalta kuudessa tapauksessa kuultiin vähintään viittä todistajaa. Loppuissa päätöksissä todistajien lukumäärä oli tältä väliltä. Onkin tietenkin täysin tapauskohtaista, kuinka montaa todistajaa on tarpeellista kuulla. Jokaisessa järjestetyssä suullisessa käsittelyssä, jossa kuultiin todistajia (35 tapauksessa), kuultiin vähintään yhtä vero-

²¹³ Esillä olevissa neljässä tapauksessa verovelvollisten valitukset hylättiin kokonaan, joten suullisesta käsittelystä ei verovelvollisille ollut lopputuloksen kannalta hyötyä.

velvollisen nimeämää todistajaa. Lisäksi 11 tapauksessa todistajana kuultiin verotarkastajaa (27 %:ssa kaikista suullisista käsittelyistä), ja kolmessa tapauksessa jota kuta muuta henkilöä (7 %). Nämä verotarkastajat ja muut henkilöt olivat VOVA:n nimeämiä todistajia, joita VOVA:lla oli yhteensä 13 tapauksessa eli noin 32 %:ssa tapauksista, joissa oli järjestetty suullinen käsittely.

Verotarkastaja saattoi siis olla todistajana, mutta kuten kohdassa 3.3.2 todettiin, verotarkastajalla voi olla muitakin rooleja suullisessa käsittelyssä. Verotarkastaja oli veroasiamiehen avustaja 18 suullisessa käsittelyssä eli 43 %:ssa järjestetyistä suullisista käsittelyistä. Näin ollen aineiston tapauksissa verotarkastaja toimi yleisimmin VOVA:n avustajana. Seitsemässä tapauksessa verotarkastaja ei ollut suullisessa käsittelyssä ollenkaan mukana, vaikka tapaukseen liittyi verotarkastus (17 %). Kahdeksaan tapaukseen, joissa suullinen käsittely järjestettiin, ei liittynyt ollenkaan verotarkastusta (alle 20 %). Kolmessa tapauksessa, jotka kaikki koskivat samaa verovelvollista ja joissa järjestettiin yksi yhteinen suullinen käsittely, molemmat verotarkastajat olivat mukana suullisessa käsittelyssä – toinen todistajana ja toinen avustajana²¹⁴. Tämä lienee veroprosessissa kuitenkin harvinaista.

On hankala määritellä, mikä olisi verotarkastajalle oikea rooli suullisessa käsittelyssä. Kuten aineistostakin havaitaan, roolit vaihtelevat tapauksittain. Riippuu siis tapauksesta, millainen verotarkastajan roolin tulisi olla. Selvää kuitenkin on, että verotarkastajalla on usein verotarkastuksen perusteella tehdyistä verotuspäätöksistä parhaat tiedot, joten hänen käyttämisensä suullisessa käsittelyssä jossain roolissa on perusteltua.²¹⁵ Jos tapaukseen liittyy myös rikosprosessi, avustajana voi olla asianvalvoja, ja tällaisiakin tapauksia oli aineistossa²¹⁶.

²¹⁴ Näiden kolmen tapauksen molemmat verotarkastajat on otettu huomioon edellä lasketuissa luvuissa verotarkastajien rooleista. Mahdollisten useampien roolien vuoksi verotarkastajien roolien yhteenlaskettu määrä ei siis täsmää suullisten käsittelyjen määrän kanssa.

²¹⁵ Aineistoon kuuluneessa Helsingin HAO:n 27.8.2013 antamassa päätöksessä nro 13/1234/4 verovelvollinen kyseenalaisti verotarkastajan toimimisen VOVA:n avustajana, mihin hallinto-oikeus totesi, että oikeudellista estettä tähän ei ole.

²¹⁶ Asianvalvojen toimimista avustajina ei kuitenkaan tutkimuksessa tilastoitu.

Aineistossa oli myös kaksi päätöstä, jotka koskivat saman verovelvollisen arvonlisäverotusta ja tuloverotusta. Molemmissa päätöksissä järjestettiin toisistaan erilliset suulliset käsittelyt. Toisessa suullisessa käsittelyssä verotarkastaja toimi avustajana ja toisessa sama verotarkastaja toimi todistajana. Tällaista asetelmaa voidaan pitää erikoisena. Nähdäkseni verotarkastajan roolin tulisi samaa verovelvollista koskevissa erillisissä suullisissa käsittelyissä olla sama, vaikka suulliset käsittelyt olisivatkin itsenäisiä.

Pitkäranta on tutkimuksessaan todennut, että hallintotuomioistuimet ottavat suullisessa käsittelyssä esitetyn näytön helposti totuutena eli ne siis harvoin arvioivat todistajien lausuntojen uskottavuutta. Asianosaisetkaan eivät yleensä kyseenalaista todistajien luotettavuutta, mikä voi johtua tottumattomuudesta suullisessa käsittelyssä esiintymiseen.²¹⁷ *Pitkäranta* katsookin, että kaksiasianosaissuhteeseen perustuvassa veroprosessissa suullisessa käsittelyssä esitetty selvitys voidaan ottaa ratkaisun perusteeksi, ellei oikeudenkäynnin toinen osapuoli sitä kiistä. Tuomioistuin voi katsoa todistajalausunnon epäuskoitavaksi lähinnä silloin, jos siihen sisältyy esimerkiksi yleisen elämäkokemuksen perusteella mahdottomia seikkoja tai tuomioistuimella on muuten tietoa lausunnon epäuskoitavuudesta.²¹⁸ Tämän tutkimuksen päätöksissä hallinto-oikeudet ottivatkin harvoin kantaa todistajalausuntojen uskottavuuteen²¹⁹.

Veroprosessin osapuolten onkin hyvä tiedostaa, että vastapuolen kiistämisellä on tärkeä merkitys esitetyn näytön uskottavuuden arvioinnissa. Koska suullisen käsittelyn vaatimuksia hylätään enemmän kuin hyväksytään, osapuolille ei välttämättä kerry rutiniä todistajien kuulusteluun suullisessa käsittelyssä. Molempien osapuolten aktiivisuus todistajien kuulemisessa voi kuitenkin olla erittäin tärkeää, koska vastapuolen todistajien uskottavuuden horjuttaminen on siis käytännössä oikeudenkäynnin osapuolten tehtävä.²²⁰ Näytön uskottavuus voi luonnollisesti vaikuttaa koko asian lopputulokseen. Voi olla, että aineistoon kuuluneissa päätöksissä, joissa suullinen käsittely järjestettiin, verovelvollinen tai VOVA eivät juurikaan kyseenalaistaneet vastapuolen todistajalausuntoja, ja siksi

²¹⁷ Pitkäranta 2005, s. 159–160.

²¹⁸ Pitkäranta 2005, s. 202–203.

²¹⁹ Kuitenkin esimerkiksi Itä-Suomen HAO:n 12.2.2014 antamassa päätöksessä nro 14/0051/1 HAO totesi, että suullisessa käsittelyssä valittajan ja todistajien kertomukset poikkesivat toisistaan, mutta ristiriitaisuudet olivat ymmärrettäviä, kun otettiin huomioon tapahtumista kulunut pitkä aika.

²²⁰ Pitkäranta 2005, s. 202–203.

myöskään hallinto-oikeudet eivät päätöksissään kommentoineet niiden uskottavuutta. On tietenkin myös mahdollista, että todistajalausuntojen uskottavuutta ei ollut syytäkään kyseenalaistaa suurimmassa osassa tapauksia. Joka tapauksessa molempien osapuolten olisi hyvä kiinnittää huomiota myös vastapuolen nimeämien todistajien kuulemiseen.

4.4 Päätösten käsittely KHO:ssa

Edellä kohdassa 3.2 käsiteltiin myös KHO:n roolia veroprosessin suullisessa käsittelyssä. Käytännössä veroprosessin suulliset käsittelyt järjestetään hallinto-oikeuksissa, ja siksi tutkimuksen aineistoon kuului juuri hallinto-oikeuksien päätökset. Jos KHO katsoo, että hallinto-oikeuden olisi tullut järjestää suullinen käsittely, se yleensä palauttaa asian hallinto-oikeuteen suullisen käsittelyn järjestämistä varten. Yhtäkään tällaista tapausta, jossa KHO nimenomaisesti olisi palauttanut tapauksen hallinto-oikeuteen suullisen käsittelyn toimittamatta jättämisen vuoksi, ei aineistossa ollut.

KHO:n roolin kannalta aineistoon kuitenkin sisältyi yksi kiinnostava tapaus. Hallinto-oikeus oli aikaisemmin hyväksynyt verovelvollisen valituksen suullista käsittelyä toimittamatta²²¹. Tästä päätöksestä VOVA oli valittanut KHO:een kuulemisvirheen vuoksi²²². KHO kumosi hallinto-oikeuden päätöksen kuulemisvirheen vuoksi ja palautti asian hallinto-oikeudelle uudelleen käsiteltäväksi. KHO lisäksi totesi päätöksellään, että hallinto-oikeus harkitsee asiaa uudelleen käsitellessään mahdollisen suullisen käsittelyn tarpeen. Suoranaisesti KHO ei siis palauttanut asiaa hallinto-oikeuteen suullisen käsittelyn järjestämistä varten, mutta antoi kuitenkin ymmärtää, että suullinen käsittely olisi ehkä syytä järjestää. Aineistoon kuuluneessa Turun HAO:n päätöksessä 14.5.2013 nro 13/0304/3 hallinto-oikeus toimittikin suullisen käsittelyn asiaa uudelleen käsitellessään ja lopulta hylkäsi verovelvollisen valituksen. Asiasyynä tapauksessa oli oman vakituisen asunnon luovutus ja suullisessa käsittelyssä saatu selvitys siis muutti asian ratkaisua.

KHO:een valitettiin 121 aineiston päätöksestä eli hieman yli puolessa tapauksista (51 %). Näistä KHO:een edenneistä päätöksistä 53 tapausta oli helmikuun loppuun mennessä

²²¹ Kyseinen päätös ei siis kuulunut tutkimusaineistoon.

²²² VOVA:a ei ollut kuultu prosessissa verovelvollisen esittämästä lisäselvityksestä.

vielä vireillä²²³. KHO oli siis antanut ratkaisun 68 tapaukseen, joista kuudessa tapauksessa eli alle 9 %:ssa valituslupa myönnettiin. Yleensä valituslupa myönnetään veroasioissa noin 15–20 %:ssa tapauksista²²⁴. Tutkimusaineiston alhaisempi prosenttiluku valituslupien myöntämisessä viittaa siihen, että veroasioissa, joissa suullista käsittelyä vaaditaan, on usein kyse näyttökysymyksistä, jolloin valituslupaa ei yleensä myönnetä. On toki huomioitava, että vireillä olevien valituslupahakemusten määrä on aineistossa merkittävä.

Niistä kuudesta tapauksesta, joissa valituslupa myönnettiin, viidessä verovelvollisen valitus hyväksyttiin ja yhdessä VOVA:n valitus hylättiin. Neljässä tapauksessa valituslupa myönnettiin veronkorotuksen osalta ja veronkorotukset poistettiin ne bis in idem -säännön nojalla. Näistä kahdessa tapauksessa verovelvollinen vaati suullista käsittelyä järjestettäväksi myös KHO:ssa, mutta kummassakaan KHO ei sitä järjestänyt²²⁵. Lisäksi yhdessä tapauksessa, jossa siis valituslupa myönnettiin veronkorotuksen osalta, verovelvollinen vaati muun muassa, että asia palautetaan hallinto-oikeuteen uuteen suulliseen käsittelyyn uudessa kokoonpanossa²²⁶. Kaksi muuta valituslupan saanutta päätöstä, jotka eivät siis liittyneet veronkorotuksen poistamiseen ne bis in idem -säännön perusteella, julkaistiin. Julkaistut päätökset olivat KHO 2016:16 ja KHO 9.5.2014 T 1536.

Tutkimuksen empiiriseen aineistoon kuuluneiden päätösten muutoksenhaussa KHO:n rooli suullisen käsittelyn kannalta jäi siis vähäiseksi. Osittain tämä voi johtua siitä, että verovelvolliset eivät varsinaisesti valittaneet KHO:een suullisen käsittelyn toimittamatta jättämisestä. Lisäksi isossa osassa päätöksiä, joista valitettiin KHO:een, valituslupaa ei myönnetty tai sen tutkiminen oli vielä vireillä. Toisaalta niissä muutamassa tapauksessa, jotka olivat edenneet KHO:een ja verovelvolliset vaativat suullista käsittelyä myös siellä, KHO hylkäsi vaatimukset. Tämä kuvastaa sitä, että menettelyvirheitä näiden tapausten suullisten käsittelyjen järjestämisissä ei KHO:n mukaan esiintynyt.

²²³ Koska veroasioiden käsittelyaika KHO:ssa voi olla 1–2 vuotta, esimerkiksi hallinto-oikeuksien vuonna 2015 antamien päätösten valituslupahakemukset olivat suurimmaksi osaksi vielä vireillä tutkimusta tehdessä. Tämä oli tiedostettu asia, kun vuonna 2015 hallinto-oikeuksien antamat päätökset otettiin tutkimukseen mukaan. Ks. KHO:n käsittelyajoista esim. <http://www.kho.fi/fi/index/julkaisut/tilastoja.html>.

²²⁴ Myrsky – Rabinä 2015, s. 497.

²²⁵ Toisessa tapauksessa KHO perusteli suullisen käsittelyn hylkäämistä sillä, että huomioiden verovelvollisen perusteet suullisen käsittelyn pyytämiseen, ilmoitettu suullisessa käsittelyssä annettava selvitys, kirjallinen asiakirja-aineisto sekä KHO:n päätös veronkorotuksen osalta, suullisen käsittelyn toimittaminen ei ollut tarpeen asian selvittämiseksi.

²²⁶ KHO ei kuitenkaan tätä vaatimusta hyväksynyt.

5 VEROPROSESSIN SUULLISEN KÄSITTELYN KEHITTÄMINEN

5.1 Suullisen käsittelyn yleisten säännösten uudistaminen

Tässä luvussa tarkastellaan veroprosessin suullisen käsittelyn kehittämismahdollisuuksia. Tarkoituksena on hahmottaa kehittämistarpeita erityisesti tutkimuksessa käsitellyn voimassa olevan lainsäädännön sekä empiirisessä osuudessa esitettyjen havaintojen perusteella. Oikeusministeriö asetti vuonna 2007 toimikunnan hallintolainkäytön kehittämistä varten, ja toimikuntaa avustamaan asetettiin vuonna 2008 prosessityöryhmä, jonka tarkoituksena oli selvittää ja arvioida HLL:n menettelysäännösten toimivuutta sekä tarkistamis- ja täydentämistarpeita²²⁷. Työryhmän mietinnöissä suullista käsittelyä koskevia säännöksiä ehdotettiin muutettavaksi, joten kehittämistarpeita pohditaan myös mietintöjen pohjalta veroprosessin näkökulmaa painottaen²²⁸.

HLL 38.1 §:n sanamuodon mukaan suullinen käsittely on pääsääntöisesti järjestettävä, kun yksityinen asianosainen pyytää sitä. Veroprosessissa asetelma on kuitenkin päinvastainen: suullisen käsittelyn vaatimuksia hylätään enemmän kuin hyväksytään. HLL 38.1 §:ssä mainitaan perusteet suullisen käsittelyn toimittamatta jättämiseen. Säännös on kuitenkin kirjoitettu laveaan muotoon, koska se mahdollistaa suullisen käsittelyn hylkäämisen silloin, kun se on ”muusta syystä ilmeisen tarpeeton”.

Lavea sanamuoto saattaakin olla yksi syy siihen, miksi hallinto-oikeuksien perusteet hylkäämisille olivat tutkimuksen aineistossa moninaisia. Perusteluiden laajuus ja laatu siis vaihtelivat tapauksittain, minkä ei voida nähdä parantavan verovelvollisen oikeusturvaa. Myös järjestettyjen suullisten käsittelyjen määrässä suhteessa esitettyihin vaatimuksiin oli hallinto-oikeuskohtaisia eroja. Säännöksen täsmentämiselle voidaan siis katsoa olevan tarvetta. Oikeusministeriön asiamiehille ja avustajille teettämässä kyselyssä suullista kä-

²²⁷ OM 2011:4, s. 9.

²²⁸ Prosessityöryhmän ehdotusten jatkovalmistelu on 1.2.2016 tilanteen mukaan vielä vireillä oikeusministeriössä, ja uudistukset on tarkoitus toteuttaa vuonna 2015 alkaneella vaalikaudella. Ks. OM 2016:6, s. 21–22.

sittelyä koskevia säännöksiä pidettiin selkeinä, mutta myös kyselyn mukaan oikeuskäytäntö ei aina vastaa säännösten tarkoitusta, joten säännösten täsmentämistä kannatettiin²²⁹.

HLL:n kehittämistä selvittänyt työryhmä ehdottikin suullisen käsittelyn toimittamista ja toimittamatta jättämistä koskevien säännösten selkiyttämistä. Keskeinen ehdotus oli, että järjestämisvelvollisuutta arvioitaessa korostuisi suullisen käsittelyn tarpeellisuus tosi-seikkojen selvittämiseksi tai muutoin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteuttamiseksi. Tarkoituksena olisi tuomioistuinten soveltamiskäytäntöjen yhdenmukaistaminen.²³⁰ Ehdotuksen mukaan suullinen käsittely voitaisiin jättää toimittamatta jos 1) esitetyn selvityksen oikeellisuus voidaan muutenkin arvioida niin, ettei siitä jää varteenotettava epäilystä, 2) tosiseikat voidaan selvittää muulla tavoin, 3) suullinen käsittely on jo järjestetty samassa asiassa hallintotuomioistuimessa tai 4) suullisen käsittelyn toimittaminen on muuten selvästi tarpeetonta, kun otetaan huomioon asian laatu ja merkitys asianosaiselle sekä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset²³¹. Ehdotuksessa mainitaan, että 2 kohdassa tarkoitettua selvitystä, joka voidaan esittää muuten kuin suullisessa käsittelyssä, on tyypillisesti esimerkiksi veroasioissa kirjanpidon, veroilmoitusten ja muiden verotusasiakirjojen sisältö²³².

Suullisen käsittelyn hylkäämisperusteet olisivat ehdotuksen mukaan siis huomattavasti yksityiskohtaisemmin säänneltyjä. Säännösehdotus olisi nykyistä HLL 38.1 §:ää täsmällisempi, mutta se olisi muodoltaan riittävän joustava hallintolainkäytön eri asiaryhmät huomioiden. Nähdäkseni ehdotettu säännös ei suuresti muuttaisi järjestettävien suullisten käsittelyjen määrää veroasioissa, mutta se voisi yhtenäistää eri hallinto-oikeuksien käytäntöjä ja perusteluja myös veroprosessissa.

Työryhmän mietinnössä suullista käsittelyä tuomioistuimen aloitteesta ja asianosaisen pyynnöstä koskevat säännökset olisivat samassa pykälässä²³³. Tämä saattaisi muuttaa erityisesti tuomioistuimen omasta aloitteesta järjestettävien suullisten käsittelyjen harkintaa

²²⁹ OM 2009:17, s. 50–52.

²³⁰ OM 2011:4, s. 59.

²³¹ OM 2011:4, s. 238.

²³² OM 2011:4, s. 134.

²³³ OM 2011:4, s. 130.

monimutkaisemmaksi, joten selkeämpi ratkaisu olisi pitää säännökset erillään, kuten nykyisin HLL 37 ja HLL 38 §:issä. Mietinnössä ehdotetaan säädettäväksi myös uutta säännöstä siitä, että jos hallintotuomioistuin hylkää suullisen käsittelyn pyynnön, tästä tulisi ilmoittaa oikeudenkäynnin osapuolille yleensä ennen asian ratkaisemista²³⁴. Samalla osapuolille varattaisiin mahdollisuus antaa asiassa kirjallista lisäselvitystä²³⁵. Tällaista säännöstä voidaan pitää kannatettavana myös veroprosessissa, jossa suullisen käsittelyä hylätään paljon. Kun verovelvollinen ja VOVA saisivat ajoissa tiedon suullisen käsittelyn hylkäämisestä, he voisivat keskittyä mahdollisen kirjallisen lisäselvityksen esittämiseen²³⁶.

Tutkimuksen aineistossa oli paljon päätöksiä, jotka liittyivät toisiinsa eli käytännössä päätös koski samaa asiakysymystä. Tyypillisesti tällaisia päätöksiä olivat yhtiötä ja sen osakasta koskeneet peitellyn osingonjaon tapaukset. Osin päätökset ratkaistiin samana päivänä samassa hallinto-oikeudessa, mutta aineistossa oli myös tapauksia, joissa ratkaisut annettiin eri hallinto-oikeuksissa ja mahdollisesti järjestettiin vielä erilliset suulliset käsittelyt. Tällaisia tapauksia voitaisiin selkeyttää ja oikeudenkäyntiä tehostaa, jos niiden käsittely yhdistettäisiin hallinto-oikeudessa.

Asiakokonaisuuden yhdistämistä hallinto-oikeudessa onkin ehdotettu säänneltäväksi. Säännösehdotuksen mukaan hallinto-oikeus olisi siis toimivaltainen käsittelemään asian, joka kuuluu samaan asiakokonaisuuteen hallinto-oikeudessa vireillä olevan asian kanssa. Yhdistämisen edellytyksenä kuitenkin olisi, että hallinto-oikeus olisi asiallisesti toimivaltainen käsittelemään kyseessä olevaan asiaryhmään kuuluvia asioita ja asioiden yhdessä käsitteleminen olisi erityisestä syystä tarpeen.²³⁷ Ehdotetuista edellytyksistä seuraa, että arvonlisäverotusta koskevat asiat käsiteltäisiin edelleen keskitetysti Helsingin hallinto-oikeudessa. Yhdessä käsitteleminen erityisestä syystä voisi ehdotuksen mukaan tulla kyseeseen esimerkiksi silloin, jos tapauksissa haluttaisiin esittää samaa näyttöä suullisessa

²³⁴ OM 2011:4, s. 135 ja s. 238. Ilmoittamista ei ehdotuksen mukaan kuitenkaan tarvitsisi tehdä, jos se olisi ilmeisen tarpeetonta.

²³⁵ OM 2011:4, s. 135.

²³⁶ Ks. näin myös Pitkäranta 2005, s. 106.

²³⁷ OM 2011:4, s. 227.

käsittelyssä tai jos tapaukset koskisivat juuri peiteltyä osingonjakoa yhtiön ja sen osakkaan verotuksessa.²³⁸ Säännösehdotuksella voitaisiin olla erityistä merkitystä veroprosessissa ja sen suullisissa käsittelyissä. Asiakokonaisuuksien yhdistäminen saattaisi säästää niin hallinto-oikeuksien kuin veroprosessin osapuoltenkin resursseja esimerkiksi siten, että samoja todistajia ei tarvitsisi kuulla kahdessa erillisessä suullisessa käsittelyssä.

Edellä kohdassa 3.4 on todettu, että veronkorotusasioissa suullisen käsittelyn järjestäminen ei Suomessa ole pakollista EIT:n ja KHO:n oikeuskäytännön mukaan. Nähdäkseni Ruotsin tapaista ehdotonta oikeutta suulliseen käsittelyyn veronkorotusasioissa ei ole tervetäkään toteuttaa. Tutkimuksen aineiston tapauksista selvästi yli puolessa (67 %) oli määrätty veronkorotusta maksettavaksi²³⁹. Jos siis näissä kaikissa tapauksissa olisi tullut järjestää suullinen käsittely, niiden määrä olisi huomattavasti nykyistä suurempi, mikä voisi hidastaa hallinto-oikeuksien toimintaa. Suurin osa asiamiehistä ja avustajista ei oikeusministeriön kyselyssä myöskään kannattanut pakollista suullista käsittelyä asianosaisen sitä pyytäessä tai edes veronkorotusasioissa²⁴⁰.

Toisinaan suullinen käsittely veronkorotusasiassa voi olla tarpeen, ja toisinaan ratkaisu voidaan tehdä kirjallisen asiakirja-aineiston nojalla. Tutkimuksen perusteella hallinto-oikeudet saattavat kuitenkin tutkia suullisen käsittelyn järjestämistarvetta eri tavoin, ja tätä täsmennetyt suullisen käsittelyn hylkäämistä koskevat säännökset voisivat muuttaa.

Prosessityöryhmä totesi välimietinnössään, että lakiin olisi hyvä ottaa säännös, joka velvoittaisi asianosaisen ilmoittamaan, minkä vuoksi suullinen käsittely on tarpeen ja mitä selvitystä hän esittäisi suullisessa käsittelyssä. Nämä suullisen käsittelyn tarpeellisuuden arvioimisen kannalta keskeiset tiedot annettaisiin siis jo suullisen käsittelyn vaatimuksen yhteydessä, joten niitä ei tarvitsisi erikseen pyytää, mikä parantaisi prosessin toimivuutta.²⁴¹ Myös monessa välimietinnöstä annetuissa lausunnoissa tätä kannatettiin²⁴². Ehdotusta ja lausuntoja voidaan pitää erikoisina, koska HLL 38.3 §, jossa säännellään juuri

²³⁸ OM 2011:4, s. 83–84.

²³⁹ Ks. myös Anttila 2007, s. 419, joka toteaa, että käytännössä lähes kaikissa veroprosessin asioissa, joissa verovelvollisen intressi on huomattava, on määrätty veronkorotusta.

²⁴⁰ OM 2009:17, s. 53–54.

²⁴¹ OM 2009:19, s. 91.

²⁴² OM 2010:63, s. 31–36.

tällaisesta asianosaisen velvollisuudesta, on ollut voimassa HLL:n säätämisestä lähtien²⁴³. Lopullisen mietinnön yksityiskohtaisissa perusteluissa ehdotetun uuden lain oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 53.3 §:n onkin todettu vastaavan voimassa olevaa HLL 38.3 §:ää²⁴⁴. Varsinaisessa lakiehdotuksessa asianosaiselle osoitettu velvollisuus on kuitenkin uuden lain 53.1 §:ssä²⁴⁵. Ehdotusta voidaan pitää sekavana.

Tutkimuksen aineisto tukee kuitenkin sitä, että HLL 38.3 §:n asianosaiselle asettaman velvollisuuden korostamiselle voisi olla tarvetta. Aineistosta havaittiin, että joissain tapauksissa verovelvollisten pyytäessä suullisen käsittelyn toimittamista he eivät esittäneet sille perusteita tai ilmoittaneet, mitä selvitystä suullisessa käsittelyssä haluttaisiin esittää. Tällöin hallinto-oikeus yleensä pyysi verovelvolliselta lisäselvitystä asiasta, mikä luonnollisesti saattaa hidastaa prosessia. Ilmeisesti HLL 38.3 §:n ei siis ole verovelvollisille niin selvä, että perusteet suulliselle käsittelylle ja esitettävä selvitys ilmoitettaisiin automaattisesti suullisen käsittelyn vaatimuksen yhteydessä. Onhan säännöksen olemassaolo prosessityöryhmän välimietinnön ja siihen annettujen lausuntojen perusteella monelle muullekin taholle epäselvä. Sijoittamalla HLL 38.3 §:n mukainen asianosaisen velvollisuus pykälän ensimmäiseen momenttiin voitaisiin ainakin osittain korostaa sitä, että tiedot on tarkoitus antaa jo silloin, kun suullista käsittelyä vaaditaan. Asioiden käsittelemisen nopeuttamiseksi olisi hyvä, jos hallinto-oikeudet eivät joutuisi pyytämään tietoja erikseen. On selvää, että jos verovelvollinen ei ilmoita perusteita suullisen käsittelyn vaatimukselle ja käsittelyssä esitettävää selvitystä, vaatimusta harvoin hyväksytään.

5.2 Suullisen käsittelyn kulun kehittäminen

Suullisen käsittelyn varsinaisesta kulusta ei ole säännöksiä HLL:ssa. Prosessityöryhmä ehdottikin suullisen käsittelyn kulkua koskevien säännösten sisällyttämistä lakiin. Myös ajankohdasta, paikasta ja käsittelysuunnitelmasta ehdotettiin uusia säännöksiä. Ehdotuksessa todetaan, että säännökset täsmentäisivät ja ohjaisivat suullisen käsittelyn kulkua sekä korostaisivat tuomioistuimen prosessinjohtollista asemaa. Tarkoituksena olisi sel-

²⁴³ Ks. HE 217/1995 vp, s. 67 ja s. 104.

²⁴⁴ OM 2011:4, s. 134.

²⁴⁵ OM 2011:4, s. 238.

ventää suullisen käsittelyn kulkua hallintotuomioistuinten asiakkaille, jotka eivät hallintolainkäytössä yleensä tarvitse avustajaa. Tämä parantaisi ehdotuksen mukaan asiakkaan asemaa hallintoprosessissa.²⁴⁶

Tutkimuksen mukaan veroprosessissa, ainakin tapauksissa, joissa suullista käsittelyä pyydetään järjestettäväksi, verovelvollisella on yleensä apunaan asiamies tai avustaja. Veroprosessi siis eroaa tässä muista hallintoprosesseista. Tutkimuksessa esillä olleiden hallinto-oikeuksien päätösten perusteella veroprosessissa ei niinkään ole ongelmana suullisen käsittelyn kulun ymmärtäminen itsessään. Toki suullisten käsittelyjen järjestäminen veroprosessissa on sen verran harvinaista, että rutiinien syntyminen niin hallinto-oikeuksissa kuin oikeudenkäynnin osapuolillakin lienee vähäistä. Aineiston päätöksistä ei myöskään ilmennyt, että suullisen käsittelyn kulussa olisi ollut merkittäviä eroja hallinto-oikeuksien välillä²⁴⁷. Veroprosessissa ongelmallisempaa saattaakin olla suullisen käsittelyn erottaminen riita- ja rikosprosessien pääkäsittelystä, kun usein asiamiehillekin voi olla tutumpaa esiintyminen yleisissä tuomioistuimissa kuin veroprosessissa.

On kuitenkin hankala nähdä, edistäisikö suullisen käsittelyn kulkua koskevien säännösten sisällyttäminen lakiin veroprosessin erottamista riita- ja rikosprosessien kulusta. Todennäköisesti ongelma ei johdu säännösten puuttumisesta vaan tottumattomuudesta veroprosessin suulliseen käsittelyyn. Näin ollen erityisesti verovelvollisten ja heidän asiamiestensä olisi tärkeä kiinnittää huomiota veroprosessin ja muiden prosessien välisiin eroihin, jotta he voisivat suullisessa käsittelyssä keskittyä esimerkiksi oikeanlaisen, verovelvollista tukevan näytön esittämiseen.

Suullisen käsittelyn kulkua käsitellään oikeuskirjallisuudessa²⁴⁸ ja lisäksi Verohallinto on julkaissut kaksi ohjetta²⁴⁹, joissa selostetaan myös suullisen käsittelyn kulkua veroprosessissa. Oikeuskirjallisuus ja Verohallinnon ohjeet eivät ole oikeudellisesti sitovia eli ne

²⁴⁶ OM 2011:4, s. 59.

²⁴⁷ Todennäköisesti eroja kuitenkin on, mutta niitä ei ole mahdollista havaita hallinto-oikeuksien päätöksiltä.

²⁴⁸ Ks. esim. Paso – Saukko – Tarukannel – Tolvanen 2015, s. 179–189 ja Myrsky – Räbinä 2015, s. 559–563.

²⁴⁹ Ks. Verohallinto 2011 ja Verohallinto 2015, kohta 6.

ovat sallittuja oikeuslähteitä²⁵⁰. Ne kuitenkin antavat asianosaisille tarvittavaa tietoa suullisen käsittelyn kulusta. Prosessityöryhmän mietinnössä mainitaan, että suullisen käsittelyn kulkua ei olisi tarkoitus muuttaa säännöksillä, vaan säännökset vastaisivat nykyään käytännössä noudatettua menettelyä²⁵¹. Suullisen käsittelyn kulusta säänteleminen laissa ei siis olisi kovinkaan merkityksellistä veroprosessin kannalta. Menettelystä säänneltäessä olisi lisäksi varmistettava säännösten joustavuus²⁵². Tämä tutkimus on osoittanut, että pelkästään veroprosessin sisällä on paljon tapauskohtaisia eroja, ja hallintoprosessissa käsitellään hyvin heterogeenisiä asiaryhmiä. Suullisen käsittelyn kulun sääntelyn olisi siis sovelluttava monenlaisiin tapauksiin.

Hallintotuomioistuimet voivat nykyäänkin järjestää suullisia valmisteluistuntoja, mutta valmisteluistunnosta ei ole nimenomaisia säännöksiä HLL:ssa. Veroasioissa suullinen valmistelu saatetaan järjestää esimerkiksi laajassa jutussa, joka perustuu runsaaseen asiakirja-aineistoon.²⁵³ Tutkimuksen aineiston perusteella suulliset valmisteluistunnot ovat kuitenkin veroprosessissa erittäin harvinaisia, kun valmisteluistunto järjestettiin vain kahdessa päätöksessä, jotka vielä liittyivät toisiinsa.

Prosessityöryhmä ehdotti suullista valmistelua koskevan säännöksen sisällyttämistä lakiin. Tarkoituksena olisi ohjata hallintotuomioistuinta käyttämään suullista valmistelua entistä useammin silloin, kun se olisi kirjallista valmistelua tarkoituksenmukaisempi keino asian selvittämisessä ja edistäisi asian joutuisaa käsittelyä. Ehdotuksen mukaan olisi tuomioistuimen harkinnassa, järjestetäänkö suullista valmistelua ja missä vaiheessa prosessia se järjestetään. Suullisessa valmistelussa ei otettaisi vastaan todistelua eikä kuultaisi asianosaisia.²⁵⁴

Tavoitteena olisi suullisen valmistelun avulla tehostaa varsinaista suullista käsittelyä ja ratkaisun tekemistä kokonaisuudessaan. Todistusteemojen yksilöimättömyys, usean to-

²⁵⁰ Määttä 2014, s. 262 ja s. 275.

²⁵¹ OM 2011:4, s. 145.

²⁵² Ks. OM 2010:63, s. 32–33, jossa esimerkiksi Vaasan HAO huomautti joustavuuden huomioon ottamisesta suullisen käsittelyn kulun sääntelyssä.

²⁵³ Anttila 2007, s. 420.

²⁵⁴ OM 2011:4, s. 129.

distajan kuuleminen tarpeettomasti samasta teemasta ja asian ratkaisun kannalta tarpeettomien todistajien kuuleminen ovat seikkoja, jotka voivat pitkittää suullista käsittelyä ja joita voitaisiin ehkäistä suullisella valmistelulla.²⁵⁵ Säännöksen sisällyttäminen lakiin todennäköisesti lisäisi suullisia valmisteluistuntoja myös veroprosessissa. Laajoissa ja monimutkaisissa veroasioissa suullinen valmistelu voikin olla tarpeen. Valmistelusta säänteleminen laissa saattaisi myös selkeyttää asianosaisille sen roolia asian selvittämisessä, joten säännöstä voidaan pitää kannatettavana veroprosessin kannalta.

HLL:n todistelusäännöksiä uudistettiin siten, että muutokset tulivat voimaan 1.1.2016²⁵⁶. Sen vuoksi tässä ei nähdä tarpeelliseksi käsitellä todistelusäännösten kehittämistä. Lisäksi tutkimusaineistosta ei käynyt ilmi erityisiä tarpeita muuttaa todistelusäännöksiä, vaikka aineistoon kuuluneet päätökset oli ratkaistu vanhojen todistelusäännösten ollessa vielä voimassa. HLL:n todistelusäännöksiin sisältyy edelleen viittaussäännöksiä OK:een, mikä voi osaltaan vaikeuttaa hallintoprosessin todistelun ymmärtämistä. Veroprosessissa asiamiesten tai avustajien käyttö on kuitenkin niin yleistä, että viittaussäännökset eivät välttämättä muodosta ongelmaa. Todistelusäännöksiin ei siis veroprosessin kannalta näyttäisi liittyvän erityistä problematiikkaa.

Sen sijaan veroprosessin osapuolet voivat toimillaan vaikuttaa todistelun hyödyllisyyteen asian selvittämisessä. Ilman suullista valmisteluakin osapuolten on syytä kiinnittää huomioita nimeämiensä todistajien todistusteemoihin ja todistajien kuulemisen tarpeellisuuteen. Jos suullinen käsittely järjestetään asiassa, joka liittyy verotarkastukseen, VOVA:n on mietittävä mahdollinen verotarkastajan rooli suullisessa käsittelyssä.

Tutkimuksessa nousi useasti esiin todistajalausuntojen uskottavuuden arviointi. Se on oikeuskäytännön perusteella tärkeä kriteeri hallintotuomioistuimen harkitessa suullisen käsittelyn toimittamista²⁵⁷. Kun suullinen käsittely on sitten päätetty järjestää, varsinaisessa

²⁵⁵ OM 2011:4, s. 50.

²⁵⁶ Ks. HE 245/2014 vp.

²⁵⁷ Tutkimuksen aineistossa esimerkiksi ratkaisussa Itä-Suomen HAO 14.4.2014 nro 14/5016/1 HAO katsoi, että suullisen käsittelyn toimittaminen oli ilmeisen tarpeetonta, koska kyse ei ollut suullista käsittelyä edellyttävistä uskottavuuskysymyksistä ja asia pystyttiin ratkaisemaan asiakirja-aineiston perusteella.

käsittelyssä on merkitystä sillä, kiistääkö vastapuoli suullisessa käsittelyssä esitetyn näytön²⁵⁸. Tutkimusaineistossa vastapuolen todistajien uskottavuuden kyseenalaistamista ei ainakaan hallinto-oikeuksien päätöksiltä noussut juurikaan esiin. Järjestelmällistä kyseenalaista ei tietenkään ole tarkoituksenmukaistakaan tehdä, mutta sekä verovelvollistaho että VOVA voivat aktiivisella vastapuolen nimeämien todistajien kuulemisella tarvittaessa horjuttaa todistajien luotettavuutta.

Kuten jo aikaisemmin on todettu, suullinen käsittely usein kasvattaa oikeudenkäynnistä asianosaisille aiheutuvia kuluja ja veroprosessissa myös asiantuntija-avun käyttäminen on yleistä. Aineiston tapauksissa, joissa suullinen käsittely järjestettiin, verovelvollinen usein vaatiikin oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi HLL 74 §:n perusteella. Niitä kuitenkin korvattiin vain harvoin. Suullista käsittelyä vaatiessaan verovelvollisen kannattaa siis ottaa huomioon käsittelystä aiheutuvat lisäkustannukset. Jos on selvää, että asian ratkaisemisen kannalta oleellinen selvitys on sen luonteista, että se pystytään antamaan vasta hallinto-oikeuden suullisessa käsittelyssä, ja verovelvollinen voittaa jutun, oikeudenkäyntikuluja voisi olla kohtuullista korvata verovelvolliselle nykyistä useammin.

²⁵⁸ Pitkäranta 2005, s. 203.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä tutkimuksessa on pohdittu suullisen käsittelyn toimittamisen soveltumista veroprosessiin. Tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että suullisten käsittelyjen järjestäminen veroprosessissa on edelleen harvinaista. Viimeaikaisen hallinto-oikeuksien oikeuskäytännön mukaan järjestettävien suullisten käsittelyjen määrä veroasioissa näyttäisi vakiintuneen 10–20 käsittelyyn vuodessa²⁵⁹. Hallinto-oikeuksissa vuosittain ratkaistaan noin 2 000 veroasiaa, joten suullinen käsittely on lopulta pieni ilmiö veroprosessissa. Kirjallinen menettely on siis selvä pääsääntö veroasioissa, mikä onkin usein täysin perusteltua, kun hallintotuomioistuimilla on käytettävissään laaja asiakirja-aineisto, jonka perusteella asia voidaan ratkaista.

Suullinen käsittely voidaan hallintotuomioistuimessa järjestää HLL 37 tai 38 §:n perusteella. HLL 37 §:n nojalla tuomioistuin voi järjestää virallisperiaatetta toteuttaen suullisen käsittelyn omasta aloitteestaan. HLL 38 §:n mukainen suullisen käsittelyn toimittaminen yksityisen asianosaisen pyynnöstä taas ilmentää määräämisperiaatetta, jolla on kaksiasianosaissuhteen vuoksi veroprosessissa korostunut merkitys. Suurin osa veroprosessin suullisista käsittelyistä järjestetäänkin verovelvollisen pyynnöstä, ja hallinto-oikeuden aloitteesta järjestetyt suulliset käsittelyt ovat todella harvinaisia. Samoin VOVA:n esittämät suullisen käsittelyn pyynnot ovat erittäin harvinaisia. Kuitenkin tutkimusaineistoon sisältyi sekä kaksi hallinto-oikeuden aloitteesta järjestettyä suullista käsittelyä että kaksi VOVA:n vaatimusta suullisesta käsittelystä, joten ei voida sanoa, etteivätkö molemmat tilanteet olisi veroprosessissa mahdollisia.

HLL 38.1 §:n sanamuodon mukaan suullinen käsittely on pääsääntöisesti järjestettävä, jos yksityinen asianosainen sitä pyytää. Suullinen käsittely voidaan kuitenkin jättää toimittamatta HLL 38.1 §:ssä mainituilla perusteilla. Tutkimuksessa havaittiin, että veroprosessissa asetelma on säännöksen sanamuotoon nähden päinvastainen: verovelvollisten suullisten käsittelyn vaatimuksista hyväksyttiin vuosina 2013–2015 noin 17 %. Pääsäännöksi veroprosessissa on siis muodostunut suullisen käsittelyn vaatimuksen hylkääminen ja poikkeukseksi vaatimuksen hyväksyminen.

²⁵⁹ Samoin Myrsky – Rabinä 2015, s. 557.

Tutkimukseen kuuluneiden hallinto-oikeuksien päätösten perusteella ei kuitenkaan vaikuta siltä, että suullisten käsittelyjen vaatimusten hylkääminen veroprosessissa olisi kovin ongelmallista. Suurimmassa osassa päätöksiä hallinto-oikeudet perustelivat suullisen käsittelyn hylkäämistä laajasti. Osassa päätöksistä hallinto-oikeuksien perustelut hylkäämiseen kuitenkin olivat lyhyitä ja laveita. Tällaiset perustelut eivät välttämättä tarkoita, että päätökset hylkäämisistä olisivat kyseenalaisia, mutta kattava perustelu parantaa verovelvollisen oikeusturvaa. Hallinto-oikeuksien järjestämien suullisten käsittelyjen määrässä, perusteluissa ja päätökseltä ilmenevissä tiedoissa oli myös hallinto-oikeuskohtaisia eroja. Käytäntöjen yhtenäistämiseksi ja suullisten käsittelyjen pyyntöjen hylkäämisperusteiden selkeyttämiseksi HLL 38 §:ää voisikin olla tarpeen uudistaa.

Oikeus suulliseen käsittelyyn pohjautuu PL:n ja EIS:n säännöksiin, ja erityisesti EIS 6 (1) artiklan oikeudenmukaisella oikeudenkäynnillä on merkitystä suullisen käsittelyn kannalta veronkorotusasioissa, jotka rinnastuvat rikosasioihin. Näin ollen EIT ja myös KHO ovat oikeuskäytännössään ottaneet kantaa suullisen käsittelyn ja veronkorotusasian suhteeseen. Oikeuskäytännön mukaan oikeus suulliseen käsittelyyn ei ole ehdoton silloinkaan, kun verovelvolliselle on määrätty maksettavaksi veronkorotusta. Tutkimuksessa ei noussut esiin tarvetta muuttaa tätä. Itseasiassa tutkimuksen aineistossa verovelvolliset vetosivat veronkorotukseen suullisen käsittelyn perusteena yllättävän harvoin.

Oikeuskäytännössä suullisen käsittelyn hylkääminen on yleisempää kuin hyväksyminen, mutta suullisella käsittelyllä on sijansa myös veroprosessissa. Suullinen käsittely on järjestettävä, jos siitä voi olla hyötyä asian ratkaisemisessa eli jos kaikkia asian ratkaisemiseksi tarvittavia tietoja ei voida saada kirjallisessa menettelyssä. Tutkimuksen perusteella tapauksissa, joissa suullisia käsittelyitä järjestetään, on asiasyinä yleisimmin VML:iin perustuvat arvioverotus, veronkierto ja peitelty osingonjako. Tapauksissa on siis usein taustalla verotarkastus. Lisäksi oman vakituisen asunnon luovutuksen tapauksissa suullisia käsittelyjä järjestettiin eniten, kun suhteutettiin esitetyt pyynnöt järjestettyihin käsittelyihin. Näidenkin asiasyiden osalta on kuitenkin aina tapauskohtaista, onko suullisesta käsittelystä hyötyä asian selvittämisessä.

Suullisen käsittelyn vaatimuksia esitetään usein siis tapauksissa, jotka pohjautuvat verotarkastukseen. Tämä tarkoittaa sitä, että tapauksiin saattaa liittyä myös rikosprosessi. Tutkimuksessa havaittiinkin, että jos vireillä on tai on ollut myös rikosprosessi, verovelvolliset saattavat viitata siihen veroprosessissa. Yleensä viittaukset ilmenivät vaatimuksina saman näytön esittämisestä kuin rikosprosessissa tai vaatimuksina ottaa huomioon yleisen tuomioistuimen tuomio. Tutkimuksen perusteella erityisesti verovelvollistahon ja heidän asiamiesten olisikin syytä kiinnittää huomiota vero- ja rikosprosessin välisiin prosessuaalisiin eroihin. On esimerkiksi tärkeää tietää, että suullinen käsittely on veroprosessissa yksi mahdollinen selvityskeino, kun taas riita- ja rikosprosesseissa suullisuus on lähtökohta.

Suullisen käsittelyn kulusta ei ole säännöksiä HLL:ssa. Veroasioissa verovelvolliset käyttävät tutkimusaineiston perusteella yleensä asiamiestä tai avustajaa, joiden voidaan olettaa tuntevan suullisen käsittelyn kulkua tai osaavan tutustua siihen. Tutkimuksessa ei olutkaan havaittavissa, että suullisen käsittelyn varsinainen kulku tuottaisi ongelmia veroprosessissa. Suullisen käsittelyn kulkuun liittyvää problematiikkaa on kuitenkin vaikea selvittää pelkästään hallinto-oikeuksien päätöksistä. Verovelvollisten, asiamiesten ja avustajien sekä hallinto-oikeustuomareiden kokemuksia esimerkiksi veroprosessin suullisen käsittelyn kulusta sekä toimittamisesta tai toimittamatta jättämisestä voisikin tutkia kyselyiden tai haastatteluiden avulla. Rajallisten resurssien vuoksi tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan tällaista selvitystä voitu tehdä²⁶⁰.

Tutkimusaineistosta selvisi, että veroasioiden suullisissa käsittelyissä otetaan useimmiten vastaan todistelua. Aineistosta saadun yleiskuvan perusteella voidaankin sanoa, että verovelvollisen vaatimus suullisesta käsittelystä tulee todennäköisemmin hyväksytyksi, jos hän osaa esittää jo vaatimuksen yhteydessä, keitä suullisessa käsittelyssä kuultaisiin todistajina ja mistä todistusteemoista. Veroprosessin suullisessa käsittelyssä harvemmin

²⁶⁰ Oikeusministeriö teetti HLL:n kehittämistä selvitettäessä kyselyt lainkäyttöhenkilökunnalle sekä asiamiehille ja avustajille, ks. OM 2008:18 ja OM 2009:17. Kyselyissä selvitettiin kannanottoja myös suullisista käsittelyistä. Kyselyt kuitenkin teetettiin vuosia sitten. Lisäksi veroprosessiin painottuneita kyselyitä ei ole julkaistu.

kuullaan pelkästään verovelvollista, mutta tällaisiakin tapauksia oli aineistossa. Verovelvollinen saa yleensä esittää lausuntoja useastikin ennen hallinto-oikeuskäsittelyä, minkä vuoksi ainoastaan hänen kuulemistaan ei yleensä pidetä tarpeellisena.

Tutkimus osoitti, että suullinen käsittely on verrattain pieni ilmiö veroprosessissa, mutta HLL:n säätämisen myötä lisääntynyt suullisuus on kuitenkin parantanut verovelvollisen oikeusturvaa. Suullinen käsittely voi olla hyödyllinen selvityskeino, vaikka veroasiat ovatkin usein luonteeltaan sellaisia, että ne pystytään ratkaisemaan kirjallisen oikeudenkäyntiaineiston perusteella. Merkityksellistä ei olekaan veroprosessissa järjestettyjen suullisten käsittelyjen määrä itsessään, vaan se, että suullinen käsittely järjestetään silloin, kun siitä on todennäköisesti hyötyä asian selvittämisessä. Tällainen tilanne voi olla kyseessä esimerkiksi silloin, kun arvioidaan todistajalausuntojen uskottavuutta.

Oikeustila veroprosessin suullisista käsittelyistä vaikuttaa vakaalta, eikä suuria muutoksia ole nähtävissä. HLL:n säännösten täsmentäminen ja kehittäminen voisi selkeyttää osaltaan myös veroasioiden suullista käsittelyä, mutta todennäköisesti muutokset eivät merkittävästi vaikuttaisi käsittelyiden määrään tai kulkuun. On kuitenkin selvää, että suullinen käsittely on selvityskeino, jota veroprosessissakaan ei ole syytä unohtaa.